



УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИЙ НА 2008 ГОД

О.А.Красноперова

Под редакцией А.В.Касьянова

ВВЕДЕНИЕ

Учетная политика разрабатывается и утверждается в каждой организации ежегодно. При разработке данного документа на следующий финансовый год бухгалтерам следует учесть все изменения в законодательстве о бухгалтерском учете и в налоговом законодательстве, произошедшие в текущем, 2006 г.

В частности, очень важным моментом является определение такого термина, как учетная политика для целей налогообложения. Под учетной политикой для целей налогообложения следует понимать выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Любая хозяйственная операция должна быть оформлена первичными учетными документами. Причем с каждым годом внимание к ним все возрастает. Так, в настоящее время налоговики при проверках правильности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость стали уделять первичным бухгалтерским документам внимание, сравнимое с вниманием к счетам-фактурам. Теперь мало сделать проводки, нужны первичные документы, которые заполнены в соответствии с требованиями законодательства о бухучете. Формальное основание увязывать право на вычет входного НДС с правильностью оформления "первички" налоговикам дают ст. ст. 171 и 172 НК РФ. Они гласят, что для вычета НДС товар, работа, услуга должны быть приняты на учет, а также должны использоваться в операциях, облагаемых этим налогом. Проверить, выполняются ли эти условия, инспектор может только на основании данных бухгалтерского учета. Все это должны учитывать бухгалтеры организаций, являющихся плательщиками НДС.

При составлении учетной политики необходимо уделять особое внимание и включать в нее лишь те вопросы, которые допускают несколько различных допустимых законом путей решения. Например, НК РФ разрешает организациям, занимающимся торговлей, самостоятельно определять, как учитывать расходы, связанные с доставкой купленных товаров. Есть три способа их списания. Первый вариант - признать такие расходы косвенными и списывать их единовременно. Второй вариант - признать расход прямым: включать доставку в стоимость товаров и учитывать в расходах по мере реализации товаров. Третий вариант - также признать расход прямым, но не включать доставку в цену товара, а списывать пропорционально стоимости товаров, реализованных в этом периоде. Избранный организацией наиболее приемлемый для нее вариант следует закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Положения учетной политики должны строиться не только с учетом норм законодательных актов - Федерального закона "О бухгалтерском учете", Налогового кодекса Российской Федерации и др., но и в соответствии с требованиями утверждаемых Минфином России приказов и положений по бухгалтерскому учету отдельных видов имущества и обязательств, приказов и писем главного финансового ведомства, разъясняющих те или иные положения действующих федеральных законов.

В мае и июле 2007 г. был принят целый ряд поправок в Налоговый кодекс РФ. Речь идет о Федеральных законах от 16 мая 2007 г. N 76-ФЗ, от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ, от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ и от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ. Большинство поправок вступают в силу с 2008 г. Вот наиболее значимые из них.

Во-первых, с нового года организации, которые работают в инновационной деятельности, вправе амортизировать основные средства, которые используются только в научно-технической деятельности в ускоренном порядке. То есть норма амортизации по такому имуществу умножается на повышающий коэффициент. Размер коэффициента не может превышать 3, а конкретное его значение устанавливает сама организация в учетной политике для целей налогообложения (п. 7 ст. 259 Налогового кодекса РФ). Если компании хотят применять указанный коэффициент, это нужно закрепить в приказе об учетной политике на 2008 г.

Кроме того, с нового года понижающий коэффициент 0,5 будет применяться к легковым автомобилям первоначальной стоимостью до 600 тыс. руб., а к пассажирским микроавтобусам - до 800 тыс. руб. По автотранспорту с меньшей первоначальной стоимостью амортизация будет начисляться в общем порядке. В настоящее время понижающий коэффициент применяется к легковым автомобилям и микроавтобусам с первоначальной стоимостью более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб. соответственно.

Во-вторых, Федеральный закон N 216-ФЗ установил максимальный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ. Для командировок по России не надо будет удерживать НДФЛ с суточных, величина которых не превышает 700 руб. в день, для командировок за рубеж лимит составляет не более 2500 руб. Соответствующие поправки внесены в п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, и действуют они с 1 января 2008 г. Сейчас указанных норм нет. А налоговики предписывают применять для целей расчета НДФЛ нормативы, которые установлены Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 для налога на прибыль. С 2008 г. спорам придет конец, поскольку нормы будут прямо прописаны в Налоговом кодексе РФ. Однако конкретные нормы компания должна закрепить в приказе об учетной политике.

В-третьих, с 1 января 2008 г. амортизируемым имуществом будет признаваться имущество стоимостью более 20 000 руб. (обновленная редакция п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Другими словами, объекты, первоначальная стоимость которых меньше указанного лимита, будут списываться единовременно как материальные расходы (согласно пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

В настоящее время для целей бухгалтерского учета основные средства, стоимость которых не превышает 20 000 руб. или иного лимита, установленного в приказе об учетной политике, можно учесть в составе материально-производственных запасов. Следовательно, списать их стоимость сразу, не начисляя амортизацию. Таким образом, с нового года бухгалтер сможет установить одинаковый лимит списания "малоценных" основных средств и в бухгалтерском учете, и для целей налогообложения.

Поэтому, составляя учетную политику для целей налогообложения на 2008 г., надо учесть все новации налогового законодательства.

Глава 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1. Понятие учетной политики

Учетная политика является одним из основных документов, устанавливающих правила ведения в организации бухгалтерского и налогового учета. Этот документ ежегодно составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

Формирование учетной политики следует рассматривать как один из важнейших элементов налоговой оптимизации. Квалифицированная проработка приказа об учетной политике позволит организации выбрать оптимальный вариант учета, эффективный как с точки зрения бухгалтерского учета, так и с точки зрения режима налогообложения.

С одной стороны, учетная политика является документом для внутрифирменного использования, практическим руководством для всех сотрудников бухгалтерии. В то же время часть учетной политики представляется в налоговые органы в составе пояснительной записки при сдаче годовой бухгалтерской отчетности. Таким образом, учетная политика имеет очень важное значение как для самой организации, так и для внешних пользователей (государства в лице налоговых органов). Четко и грамотно составленная учетная политика считается показателем высокой бухгалтерской квалификации.

Основными принципами учетной политики считаются полнота, своевременность, непротиворечивость, рациональность, последовательность, сопоставимость, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, имущественная обособленность организации.

По общему правилу в учетной политике отражаются лишь те вопросы, в отношении которых в законодательстве содержится несколько возможных вариантов решения. В отношении таких вопросов правоприменитель имеет право выбрать один из таких вариантов. Если же тот или иной вопрос решается в законодательстве однозначно, он не требует отражения в учетной политике организации. Например, нормы Федерального закона "О бухгалтерском учете" обязательны для всех организаций при осуществлении бухгалтерского учета, поэтому в учетной политике не надо указывать, что она осуществляется в соответствии с требованиями данного Федерального закона. Это ясно и без дополнительных пояснений.

1.2. Первичные учетные документы

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

В настоящее время налоговики при проверках по НДС первичным бухгалтерским документам стали уделять внимание, сравнимое с вниманием к счетам-фактурам. Теперь мало сделать проводки, нужны первичные документы, которые заполнены в соответствии с требованиями законодательства о бухучете. Формальное основание увязывать право на вычет входного НДС с правильностью оформления "первички" налоговикам дают ст. ст. 171 и 172 НК РФ. Они гласят, что для вычета НДС товар, работа, услуга должны быть приняты на учет и использоваться в операциях, облагаемых этим налогом. Проверить, выполняются ли эти условия, инспектор может только на основании данных бухгалтерского учета.

Любая хозяйственная операция должна быть оформлена первичными учетными документами. Они составляются по формам, утвержденным Госкомстатом. Если для какой-то операции форма не утверждена, компания может разработать ее самостоятельно, включив в нее все обязательные реквизиты.

Пример. По мнению налоговиков, если первичные документы составлены с нарушениями, то нельзя считать активы принятыми к учету. То же самое относится и к оформлению "первички", подтверждающей дальнейшее использование товаров, работ или услуг в деятельности, облагаемой НДС: отсутствие соответствующих документов или ошибки в них повлекут за собой отказ в вычете входного налога.

Пример. Организация занимается разработкой программного обеспечения на заказ. При передаче программы заказчику выдается накладная, которая была разработана организацией самостоятельно и утверждена в учетной политике. Однако клиент просит выписать накладную по форме N ТОРГ-12. Обязана ли организация составлять такой документ?

Накладная по форме N ТОРГ-12 составляется при продаже товарно-материальных ценностей. Организация же оказывает услуги. Для этого вида деятельности не установлены унифицированные формы первичных документов, поэтому организация вправе самостоятельно разработать бланки "первички" и утвердить их в учетной политике. Главное, чтобы такие документы содержали все обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

Пример. Производственная компания "Радуга" купила материалы и передала их в производство. Для получения вычета по НДС у организации должны быть следующие документы:

- товарная накладная по форме N ТОРГ-12, составленная поставщиком материалов. Форма утверждена Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132;
- приходный ордер по форме N М-4 (утв. Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а). Этот документ составляется при получении материалов. Его можно заменить штампом, который ставится на товарной накладной. В оттиске должны быть те же реквизиты, что и в приходном ордере;
- требование-накладная по форме N М-11, которое подтверждает передачу материалов в производство (форма утверждена Постановлением Госкомстата России N 71а).

Эти документы должны быть не только в наличии, но и правильно заполнены. Первые два документа подтверждают факт принятия активов на учет. Третий документ проверяющие смотрят, чтобы убедиться в использовании материалов в облагаемых НДС операциях. Если какой-либо документ заполнен с нарушениями, то налоговый инспектор может посчитать, что факт принятия

на учет материальных ценностей или их использование в облагаемых НДС операциях организация не подтвердила. Тогда налоговый орган может отказать в вычете НДС.

Проще избежать проблем с вычетом НДС из-за неправильно заполненных документов, если сразу же внести в них исправления. Тем более что Федеральный закон "О бухгалтерском учете" не выдвигает столь строгих правил по корректировке "первички", которые с недавних пор действуют в отношении счетов-фактур. Если в документе допущены ошибки или содержатся не все сведения, то исправления должны заверить те, кто ранее подписал этот документ. Кроме того, указывается дата корректировки (п. 5 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете"). Заверять правки печатью закон не требует. Нет ограничений и на заполнение первичных документов смешанным способом - на компьютере и от руки.

Если исправление затягивается, например, от контрагента, который находится в другом городе, получен безупречный счет-фактура, а на товарной накладной по форме N ТОРГ-12 нет печати. Если подходить к делу формально, то на основании такой накладной принять товар на учет нельзя. Но товар поступил и его нужно оприходовать. Сделать это можно, оформив поставку как неотфактурованную (п. п. 36 - 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н).

В этом случае составляется акт о приемке товара по форме N ТОРГ-4 (утв. Постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 N 132). На основании этого документа делаются записи в бухгалтерском учете. И если до получения правильных документов нагрянет проверка, то именно акт о приемке товара будет служить документом, подтверждающим принятие товара на учет и соответственно право на вычет НДС по нему.

Если неправильная "первичка" попала в руки налоговиков, спорить с ними будет нелегко. Товары, работы, услуги должны быть приняты на учет на основании первичных документов. А они, в свою очередь, должны быть составлены по правилам бухгалтерского учета. Суды подтверждают эту точку зрения (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.03.2006 N А56-31438/2005).

Однако есть примеры судебных решений и в пользу налогоплательщиков. Так, ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 19.01.2006 N А74-2150/05-Ф02-6972/05-С1 пришел к выводу, что отсутствие отдельных реквизитов в первичном документе не может являться самостоятельным основанием для отказа в вычете НДС. На этом основании суд подтвердил законность вычета по товару, в товарно-транспортной накладной по которому не было номера и даты.

ФАС Восточно-Сибирского округа в Постановлении от 24.05.2006 N А19-27878/05-52-Ф02-2783/06-С1 отказался удовлетворять требования инспекции, которая хотела забраковать вычет на основании ошибок в первичном документе. В накладной по форме N ТОРГ-12 отсутствовали указания на должность лица, разрешившего отпуск товара и отпустившего товар, а также печать грузополучателя. Суд пришел к выводу, что документ вполне может подтвердить принятие товаров к учету. Ведь накладная содержала сведения об ассортименте и количестве переданных товаров, их стоимости, а также в ней отдельной строкой был выделен НДС.

Самыми распространенными ошибками в первичных учетных документах являются следующие.

1. На документе отсутствует подпись уполномоченного лица, или она отличается от его же подписи на других документах.

2. На документе отсутствует или смазана печать (если ее наличие обязательно).

3. Данные первичных документов не соответствуют данным в счетах-фактурах.

4. Документ содержит подчистки.

5. В документе не указан номер и/или дата его составления.

Учетная политика организаций должна строиться в соответствии с требованиями Федерального закона "О бухгалтерском учете", утверждаемыми Минфином России положениями по бухгалтерскому учету отдельных видов имущества и обязательств, законодательства РФ о налогах и сборах.

ФНС России не может издавать нормативные акты по налогам и сборам. Однако налоговые инспекции по-прежнему обязаны применять ранее изданные МНС России методические рекомендации. В Письме Минфина России от 16.06.2006 N 03-06-04-04/24 говорится о том, что действующие рекомендации могут послужить делу защиты интересов компании. Если инспекторы "не заметят" в методичках разъяснений, данных в пользу налогоплательщиков, это можно использовать как повод оспорить доначисления.

Например, налоговики проигнорировали положения Методических рекомендаций по применению главы 28 "Транспортный налог" (утв. Приказом МНС России от 09.04.2003 N БГ-3-21/177) и доначислили налог, основываясь на собственной трактовке положений НК РФ. Суд признал такие действия незаконными и указал, что документы этого вида хотя и не относятся к актам налогового законодательства, но все же обязательны для исполнения налоговыми органами.

Помимо Методических рекомендаций по транспортному налогу в настоящее время продолжают действовать методические рекомендации по применению гл. 22 "Акцизы", гл. 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" и положений гл. 25 "Налог на прибыль организаций", касающихся особенностей налогообложения прибыли иностранных организаций.

Методические рекомендации по применению норм НК РФ особенно хороши тем, что их нельзя использовать против налогоплательщика <1>. Если инспекторы доначислят налог только на основании рекомендаций, суд, вероятнее всего, станет на сторону компании. Ведь в методичках нет правил, обязательных для компаний. Такие документы лишь разъясняют существующие законы, их применение (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 04.04.2005 N А56-21739/2004).

<1> Учет, налоги, право. 2006. N 28. С. 4.

Этот вывод справедлив не только в отношении методических рекомендаций, но и в отношении прочих ведомственных нормативных актов, которые затрагивают налоговые обязательства компаний. Например, в Инструкции по заполнению декларации по ЕНВД (утв. Приказом Минфина России от 17.01.2006 N 8н) записано, что количественные показатели с дробной частью 0,5 и выше надо округлять до целых значений в сторону увеличения. То есть если значение показателя площади торгового зала 18,5 кв. м, то в декларации необходимо показать 19 кв. м. Если плательщик этого не сделает, налоговики производят доначисления. Но НК РФ не выдвигает требования по округлению. Поэтому судьи стоят на стороне компаний (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.01.2006 N А05-9679/2005-18).

Кроме того, на методические рекомендации можно сослаться как на письменное разъяснение налогового законодательства, выполнение которого позволит избежать штрафа и пеней (пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ). Примером является Постановление ФАС Поволжского округа от 16.05.2006 N А65-8413/2004-СА1-29.

Глава 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Актив, согласно п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если одновременно выполняются следующие условия:

- объект приобретен для того, чтобы использоваться в производстве продукции (при выполнении работ, оказании услуг), а также для управленческих нужд организации либо предназначен для сдачи за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- имущество будет использовано в течение длительного времени, то есть срока, продолжительность которого превышает 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.

Основные средства, которые отвечают всем условиям, но стоимость которых не превышает 20 000 руб. или иного лимита, установленного в приказе об учетной политике, можно учесть в составе материально-производственных запасов.

Другими словами, основные средства - это здания, сооружения, рабочие и силовые машины, а также оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструменты. А также рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и др. В составе основных средств учитываются также: земельные участки; объекты природопользования; капитальные вложения на коренное улучшение земель; капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора. Это в бухгалтерском учете.

Что касается некоммерческих организаций, они принимают объект к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он будет использоваться в деятельности, направленной на достижение уставных целей (в том числе предпринимательской) или для управленческих нужд, а также при условии, что имущество будет эксплуатироваться в течение длительного времени (больше 12 месяцев) и некоммерческая организация не собирается его перепродавать.

В МСФО существует понятие инвестиционной недвижимости. Инвестиционное имущество отражается в балансе, составленном по правилам МСФО, отдельной строкой (МСФО 1 "Представление финансовой отчетности"). В российском учете нет такого понятия, как инвестиционное имущество. Оно скрывается в основных средствах (счет 01 "Основные средства", счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности") и вложениях во внеоборотные активы (счет 08).

К инвестиционному имуществу по правилам МСФО относятся земля или здание (часть здания), которые используются компанией для получения арендного дохода и (или) дохода от прироста стоимости капитала. Если же земля или здание приобретаются для использования в производстве или для административных целей, то к инвестиционной недвижимости они уже не относятся.

В российском учете аналогом инвестиционной собственности являются доходные вложения в материальные ценности (счет 03). Различия будут в следующем. Во-первых, на счете 03 учитываются не только земля и здания. Во-вторых, к доходным вложениям в материальные ценности и основным средствам в целом не относятся активы, которые приобретаются в ожидании дохода от прироста их стоимости.

В МСФО различается имущество, приобретенное для инвестиционной деятельности, и инвестиционное имущество.

Пример. Организация инвестирует деньги в здание для использования в операционной деятельности (для производства товаров, работ, услуг). В отчете о движении денежных средств такие инвестиции на покупку здания будут отражены в составе инвестиционной деятельности. Однако в балансе такие активы будут учтены как обычные основные средства и будут регулироваться МСФО 16 "Основные средства".

Объекты инвестиционного имущества первоначально признаются по фактической стоимости, как и основные средства в российском учете. После первоначального признания объекты инвестиционного имущества оцениваются либо на основе модели учета по справедливой стоимости, либо на основе первоначальной стоимости за вычетом амортизации и накопленных убытков от обесценения. В любом случае компании придется раскрывать справедливую стоимость объекта инвестиционной собственности. Эта стоимость обычно определяется с привлечением независимого оценщика.

В российском учете если объект будет учитываться как основное средство, то его стоимость также может переоцениваться. Последующие затраты на инвестиционное имущество в МСФО капитализируются (увеличивают стоимость актива) только в следующем случае. Если существует вероятность, что в результате этих затрат компания получит будущие экономические выгоды, превышающие первоначально запланированные. По ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Очень часто компании покупают основные средства, состоящие из нескольких частей. Например, компьютер с принтером и монитором или здание с лифтом, системами отопления и вентиляции. Если учитывать такие основные средства не как совокупность объектов, а каждый из них по отдельности, то компания сэкономит на платежах по налогу на прибыль и налогу на имущество.

В объект обложения по налогу на имущество включаются основные средства, которые признаются таковыми по правилам бухучета. А единицей учета основных средств является инвентарный объект.

Получается, что здание с лифтом, системами вентиляции и отопления нужно учитывать как одно основное средство, в стоимость которого будет включена стоимость каждого из перечисленных объектов. Поскольку ни лифт, ни системы отопления и вентиляции отдельно функционировать не могут. Точно такая же ситуация складывается и с компьютером, состоящим из системного блока, монитора, принтера.

Но в п. 6 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" есть норма, позволяющая каждый из этих объектов учитывать отдельно. Такой подход возможен, если у разных частей одного объекта существенно отличаются сроки полезного использования. Тогда эти части учитываются как самостоятельные инвентарные объекты. Такой порядок учета основных средств выгоден компаниям. Ведь, если стоимость объекта меньше 20 000 руб., он сразу относится к материально-производственным запасам, поскольку основным средством не является (п. 5 ПБУ 6/01). Следовательно, при расчете налога на имущество его стоимость не учитывается.

Пример 1. Организация купила компьютер. Стоимость системного блока составляет 15 000 руб., монитора - 9000 руб.

Если системный блок и монитор учитывать в составе одного объекта, то по критерию стоимости он является основным средством и соответственно облагается налогом на имущество. При оформлении системного блока и монитора отдельными инвентарными объектами они учитываются на счете 10 "Материалы" и включаются в расходы по мере ввода в эксплуатацию.

Преимущество дробления основных средств на множество инвентарных объектов есть и для налогового учета.

Пример 2. Организация приобрела здание стоимостью 2 000 000 руб. В нем установлен лифт, остаточная стоимость которого на момент покупки составила 40 000 руб. Здание и лифт учитываются как один объект основных средств. Для него установлен срок полезного использования 24 года (288 мес.).

В этом случае ежемесячная амортизация составит 7083,33 руб. $((2\,000\,000 \text{ руб.} + 40\,000 \text{ руб.}) : 288 \text{ мес.})$.

Если же учитывать здание и лифт как самостоятельные основные средства каждый со своим сроком полезного использования, то ежемесячная амортизация будет больше. По Классификации основных средств лифты относятся к третьей группе со сроком полезного использования от 3 до 5 лет.

Пример 3. Изменим условия примера 2. Здание и лифт учитываются как отдельные объекты основных средств. Для здания срок полезного использования тот же (288 мес.), для лифта он составляет 5 лет (60 мес.).

Амортизация по зданию будет равна 6944,44 руб. $(2\,000\,000 \text{ руб.} / 288 \text{ мес.})$, по лифту - 666,67 руб. $(40\,000 \text{ руб.} : 60 \text{ мес.})$. Общая сумма ежемесячной амортизации составит 7611,11 руб. $(6944,44 + 666,67)$. Общая сумма расходов больше, чем в случае, когда амортизация начисляется по единому объекту. Соответственно, сумма налога на прибыль будет меньше.

Может оказаться, что для каких-то объектов в Классификации основных средств не определен срок полезного использования. Например, такой срок прямо не установлен для систем вентиляции или отопления. Однако эти объекты являются амортизируемым имуществом. Их стоимость больше установленного лимита, а срок полезного использования свыше 12 месяцев (п. 2 ст. 256 НК РФ). Других условий по отнесению объектов к амортизируемому имуществу в НК РФ нет. В этом случае компания имеет право установить срок полезного использования основного средства самостоятельно, пользуясь рекомендациями изготовителей или техническими условиями (п. 5 ст. 258 НК РФ).

В деятельности любой компании может возникнуть ситуация, когда при принятии основного средства к учету первоначальная стоимость сформирована неверно. Например, такая ситуация возможна при покупке деталей, из которых впоследствии будет собрано какое-то сложное производственное оборудование.

На практике редкий бухгалтер обладает специальными техническими знаниями, чтобы понять, на все ли составляющие есть первичные документы. Поэтому при формировании первоначальной стоимости основного средства легко ошибиться и не учесть какую-либо деталь, на которую в бухгалтерию не поступил первичный документ. Как исправить такую ошибку, разъяснено в Письме Минфина России от 17.06.2006 N 03-06-01-04/148.

Пример. ООО "Ландыш" в мае 2008 г. приобрело детали, из которых силами сторонней организации был собран системный блок. На основании первичных документов бухгалтер сформировал стоимость системного блока. Она составила 25 000 руб. В этом же месяце он был введен в эксплуатацию. Срок эксплуатации системного блока фирма установила равным 48 месяцам.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая складывается из фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС. Такие затраты включают суммы, перечисленные по договору поставщикам, и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением данного основного средства (п. п. 7, 8, 12 ПБУ 6/01).

В мае бухгалтер сделал проводки:

Дебет 08 Кредит 60

- 25 000 руб. - учтена стоимость деталей и стоимость работ по сбору системного блока (основание - товарные накладные по форме N ТОРГ-12, акт выполненных работ);

Дебет 01 Кредит 08

- 25 000 руб. - системный блок введен в эксплуатацию как единый инвентарный объект (основание - акт о приеме-передаче объектов основных средств по форме N ОС-1).

Начиная с июня в бухгалтерском учете ежемесячно будут сделаны следующие записи:

Дебет 20 Кредит 02

- 520,83 руб. - начислена амортизация за месяц.

В налоговом учете первоначальная стоимость системного блока также составила 25 000 руб., а сумма ежемесячной амортизации - 520,83 руб.

В июле 2008 г. работник склада обнаружил накладную на материнскую плату, которая была установлена в системный блок. При проверке оказалось, что из-за отсутствия первичного

документа стоимость материнской платы (2288,14 руб. без НДС) не была учтена в первоначальной стоимости блока.

В ПБУ 6/01 сказано, что первоначальную стоимость принятых на учет основных средств можно изменять только в случае достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации или переоценки (п. 14). Ни один из перечисленных случаев не подходит к описанной ситуации. Но списать на расход стоимость обнаруженной платы нельзя. В данной ситуации правила п. 14 ПБУ 6/01 не работают, ведь расход произведен не после, а до принятия основного средства к учету. Это видно из первичного документа. В данном случае нужно исправить ранее допущенную ошибку. Делается это в том месяце, когда были выявлены искажения (п. 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н).

Исправительные записи за май будут производиться по соответствующим счетам бухгалтерского учета в июле. Но чтобы сделать корректировочные записи, надо исправить "первичку", т.е. внести изменения в акт о приеме-передаче объектов основных средств по форме N ОС-1. И уже на основании исправленного документа сделать проводки:

Дебет 08 Кредит 60

- 2288,14 руб. - скорректированы вложения во внеоборотные активы;

Дебет 01 Кредит 08

- 2288,14 руб. - скорректирована первоначальная стоимость основного средства;

Дебет 20 Кредит 02

- 47,67 руб. (((25 000 руб. + 2288,14 руб.) / 48 мес.) - 520,83 руб.) - скорректирована сумма амортизации за июнь.

После того как исправлен бухгалтерский учет, нужно внести корректировки в налоговый учет, так как из-за неправильно сформированной первоначальной стоимости объекта налогооблагаемая прибыль за полугодие оказалась завышена. Кроме этого, допущенная ошибка привела к занижению базы по налогу на имущество (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Чтобы исправить ошибки, нужно произвести перерасчет налоговых обязательств за первое полугодие 2008 г. и представить в инспекцию уточненные декларации по налогу на имущество и налогу на прибыль.

2.1. Амортизация объектов основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. При разработке учетной политики представляют интерес амортизационная группа, срок полезного использования, избранный организацией способ начисления амортизации основных средств и виды основных средств, стоимость которых не будет погашаться посредством начисления амортизации.

2.2. Амортизируемое имущество

Статьей 256 НК РФ установлено, что амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

С 1 января 2008 г. амортизируемым имуществом является имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. (обновленная редакция п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Другими словами, объекты, первоначальная стоимость которых меньше указанного лимита, будут списываться единовременно как материальные расходы (согласно пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

Обратите внимание: как мы уже отмечали, изменения вступают в силу с 1 января 2008 г. Поскольку Федеральный закон N 216-ФЗ не содержит никаких специальных переходных положений, то новый размер первоначальной стоимости, при котором имущество подлежит амортизации, действует лишь в отношении объектов, которые будут введены в эксплуатацию в декабре 2007 г., то есть начнут амортизироваться с января 2008 г.

Амортизируемое имущество, полученное унитарным предприятием от собственника имущества унитарного предприятия в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия в порядке, установленном гл. 25 НК РФ. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования, не подлежит амортизации. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации.

2.3. Методы начисления амортизации

В соответствии с п. 1 ст. 259 НК РФ налогоплательщики имеют право начислять амортизацию двумя методами:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Линейный способ в бухгалтерском учете и линейный метод, применяемый в целях налогообложения, очень близки. В связи с изложенным при формировании учетной политики в целях налогообложения необходимо специально рассмотреть вопрос целесообразности применения нелинейного метода амортизации. Данный вопрос имеет принципиальное значение. Связано это с требованиями п. 3 ст. 259 НК РФ:

во-первых, линейный метод начисления амортизации должен применяться к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов;

во-вторых, к основным средствам, входящим в первую - седьмую группы, налогоплательщик вправе применять один из двух вышеуказанных методов;

в-третьих, выбранный метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества, входящего в состав соответствующей амортизационной группы, и не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации по этому объекту.

Линейный метод начисления амортизации

В соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Амортизация = Первоначальная стоимость x Норма амортизации

Следовательно, для каждого объекта индивидуально должны быть определены два показателя, применяемые в целях налогообложения:

- 1) первоначальная (восстановительная) стоимость;
- 2) норма амортизации по данному объекту.

В свою очередь, норма амортизации определяется по каждому объекту по формуле:

$$K = (1 / n) \times 100\%,$$

где

K - норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Нелинейный метод начисления амортизации

Особенности нелинейного метода начисления амортизации рассмотрены в п. 5 ст. 259 НК РФ. Напомним, что применяться данный метод может в отношении амортизируемого имущества, входящего в первую - седьмую группы. При использовании данного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества и нормы амортизации, определенной для данного объекта:

Амортизация = Остаточная стоимость x Норма амортизации

Следовательно, для каждого объекта индивидуально должны быть определены два показателя, применяемые в целях налогообложения:

- 1) остаточная стоимость амортизируемого имущества;
- 2) норма амортизации по данному объекту.

Согласно п. 13 ст. 259 НК РФ остаточная стоимость определяется как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При применении нелинейного метода норма амортизации объекта амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$K = (2 / n) \times 100\%,$$

где

K - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;

n - срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

В случае применения нелинейного метода начисления амортизации применяется остаточная стоимость, определяемая как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

Еще одной особенностью данного метода является условие о 20 процентах. Согласно данному условию с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 процентов от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта амортизируемого имущества определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Иными словами, оставшиеся двадцать процентов погашаются фактически по линейному механизму.

Нелинейный метод должен применяться в отношении основных средств с высокой степенью морального износа. К подобной категории можно отнести компьютерную технику. Как правило, в течение 3 - 5 лет она устаревает морально и проще ее списать и приобрести новую, более современную.

Метод эффективен для основных средств со сравнительно коротким жизненным циклом 5 - 7 лет. Лучше получить налоговый эффект в течение 3 - 4 лет и продать их. В определенном смысле этот метод следует применять как дополнительный источник финансовых средств для внедрения более современной техники.

Нелинейный метод неэффективен по основным средствам с продолжительным сроком полезного использования 12 - 15 лет. Экономический эффект, "растянутый" на несколько лет, может быть съеден инфляцией. В этом случае следует рассмотреть варианты применения повышающих коэффициентов (например, через лизинг).

При выборе нелинейного следует иметь в виду, что возможность применения повышающих коэффициентов не распространяется на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

2.4. Срок полезного использования амортизируемого имущества

Согласно ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств и (или) объект нематериальных активов служат для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей и на основании Классификации основных средств в соответствии с Постановлением Правительства РФ N 1 от 1 января 2002 г.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

первая группа - все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

вторая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

третья группа - имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

четвертая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

пятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

шестая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

седьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

восьмая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

девятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

десятая группа - имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Таким образом, у налогоплательщика имеется возможность установить срок полезного использования на верхней или нижней границе. На это следует обращать внимание, поскольку очевидно, что перенос стоимости амортизируемого имущества на расходы в течение 3 лет вместо 5 позволяет "быстрее" учитывать данные суммы в целях налогообложения. Кроме того, выбор срока полезного использования в установленных пределах не требует какого-либо обоснования.

2.5. Применение повышающих и понижающих коэффициентов

В некоторых случаях налогоплательщику предоставлено право на применение повышающих коэффициентов. Порядок их применения установлен в п. 7 ст. 259 НК РФ.

Первый случай - к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 2. Данный коэффициент применяется в отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и повышенной сменности. Кроме того, указанный специальный коэффициент применяется только при начислении амортизации в отношении основных средств, эксплуатируемых в этих условиях. Иными словами, коэффициент применяется пообъектно. Под агрессивной средой понимается совокупность природных и (или) искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенный износ (старение) основных средств в процессе их эксплуатации. К работе в агрессивной среде приравнивается также нахождение основных средств в контакте с взрыво-, пожароопасной, токсичной или иной агрессивной технологической средой, которая может послужить причиной (источником) инициирования аварийной ситуации. Кроме того, обращаем ваше внимание, что данный коэффициент предельный, то есть он может иметь и значения меньше 2. Конкретное значение может быть обосновано технико-экономическими расчетами.

При установлении повышающих коэффициентов по основным средствам, работающим в условиях агрессивной среды, следует учитывать, что по некоторым специальным видам оборудования срок полезного использования уже установлен с учетом работы в подобных условиях. Поэтому повышающий коэффициент применяется лишь в случаях, действительно отклоняющихся от нормальных эксплуатационных условий для данного типа основного средства.

Второй случай касается амортизируемых основных средств, которые являются предметом договора финансовой аренды (договора лизинга). В этом случае к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3.

Вышеуказанные положения не распространяются на основные средства, относящиеся к первой, второй и третьей амортизационным группам, в случае если амортизация по данным основным средствам начисляется нелинейным методом.

Третий случай рассмотрен в п. 8 ст. 259 НК РФ. Согласно данной норме организации, передавшие (получившие) основные средства, которые являются предметом договора лизинга, заключенного до введения в действие настоящей главы, вправе начислять амортизацию по этому имуществу с применением методов и норм, существовавших на момент передачи (получения) имущества, а также с применением специального коэффициента не выше 3.

Четвертый случай. С 2008 г. организации, которые работают в инновационной деятельности, вправе амортизировать основные средства, которые используются только в научно-технической деятельности, в ускоренном порядке.

Дело в том, что Федеральный закон от 19 июля 2007 г. N 195-ФЗ дополнил п. 7 ст. 259 Налогового кодекса РФ новым абзацем. Поправки вступают в силу с 1 января 2008 г. Норма амортизации по имуществу, которое используется только в научно-технической деятельности, умножается на повышающий коэффициент. Размер коэффициента не может превышать 3, а конкретное его значение устанавливает сама организация в учетной политике для целей налогообложения (п. 7 ст. 259 Налогового кодекса РФ).

Теперь хотелось бы обратить внимание вот еще на какой нюанс. Может ли компания применять повышающий коэффициент к амортизируемому имуществу, которое было куплено до 1 января 2008 г., или же указанная норма распространяется на те основные средства, что введены в эксплуатацию уже после указанной даты? Однозначно ответить на этот вопрос трудно. С одной стороны, гл. 25 Налогового кодекса РФ не содержит никаких ограничений относительно того, что специальные повышающие коэффициенты могут применяться только с момента ввода основного средства в эксплуатацию и не использоваться в дальнейшем в отношении объектов, что уже введены в эксплуатацию. Поэтому с нового года организации вправе ускоренно амортизировать

как основные средства, которые введены в эксплуатацию с декабря 2007 г. (начисление амортизации с января 2008 г.), так и те, по которым амортизация начала начисляться до этой даты. В этом случае срок полезного использования по эксплуатируемому имуществу фактически уменьшается с учетом применяемого к основной норме амортизации коэффициента.

Помимо повышающих коэффициентов существуют еще и понижающие коэффициенты к амортизации. В соответствии с п. 9 ст. 259 Налогового кодекса РФ по легковому автотранспорту, стоимость которого более чем 300 000 руб., и микроавтобусам, стоимость которых более 400 000 руб. (первоначальная), норма амортизации будет исчисляться с пониженным коэффициентом, равным 0,5. Другими словами, такой автотранспорт списывается в два раза медленнее, так как срок начисления амортизации увеличивается вдвое.

С 1 января 2008 г. понижающий коэффициент 0,5 будет применяться к легковым автомобилям первоначальной стоимостью до 600 тыс. руб., а к пассажирским микроавтобусам - до 800 тыс. руб. По автотранспорту с меньшей первоначальной стоимостью амортизация будет начисляться в общем порядке.

И тут возникает резонный вопрос: а как быть с автотранспортом, по которому начали начислять амортизацию до 2008 г. и стоимость которого колеблется в пределах свыше 300 000 до 600 000 руб. для автомобилей и свыше 400 000 руб. до 800 000 руб. для микроавтобусов? И тут Федеральный закон N 216-ФЗ снова не содержит никаких переходных положений. По мнению автора, по такому автотранспорту нужно прекратить применять понижающий коэффициент. Во-первых, гл. 25 Налогового кодекса РФ не содержит никаких ограничений, согласно которым специальные коэффициенты должны применяться с момента ввода основного средства в эксплуатацию и до полного списания стоимости имущества. Во-вторых, п. 3 ст. 259 Налогового кодекса РФ определяет, что запрещено менять только метод начисления амортизации. А в данном случае метод остается тем же, просто к норме амортизации не применяют больше понижающий коэффициент. Да и норма амортизации, определенная исходя из срока службы, не меняется. Правда, не исключено, что налоговики не согласятся с таким подходом и решат, что изменения распространяются только на тот дорогостоящий автотранспорт, что будет амортизироваться с января 2008 г. Тогда судебных разбирательств не избежать.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ к амортизируемому имуществу не относится имущество, первоначальная стоимость которого составляет до 20 тыс. руб. включительно. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию. В связи с этим представляется целесообразным в некоторых случаях при приобретении основных средств разукрупнить их на составляющие конструктивно обособленные объекты. Иными словами, следует приобретать не комплекс, а отдельные составные части. При подобном подходе и если стоимость отдельных частей составит величину до 20 тыс. руб., то стоимость данного имущества возможно учесть сразу по мере ввода в эксплуатацию, а не в течение ряда лет через амортизацию. В некоторых случаях подобные действия могут принести существенную экономию по налоговым платежам по налогу на прибыль.

2.6. Амортизационная премия

Статья 259 Налогового кодекса РФ предоставляет организациям возможность при покупке основных средств до 10 процентов их стоимости списать на расходы сразу. Такой же порядок действует и в отношении расходов на модернизацию, достройку, техническое перевооружение или частичную ликвидацию основного средства.

Списать сразу до 10 процентов стоимости - это право организации, а не обязанность. То есть организация сама решает, списывать ей 10 процентов от стоимости основных средств единовременно или амортизировать полную стоимость новых объектов. Между тем в бухучете подобного правила нет. А поэтому, экономя на налоге на прибыль, организации одновременно обрекают себя на учет временных разниц, которые неизбежно возникнут из-за различий в сумме амортизации в бухучете и для целей налогообложения.

Тут хотелось бы затронуть вот какой вопрос, который часто задают бухгалтеры. Речь идет о том, может ли единовременное списание до 10 процентов первоначальной стоимости основного средства применять только в отношении отдельных объектов основных средств? Минфин в Письме от 13 марта 2006 г. N 03-03-04/1/219 отвечает на этот вопрос отрицательно. По мнению чиновников, фирма должна списывать часть стоимости всех новых основных средств или не использовать такую возможность вовсе. То есть воспользоваться предоставленным правом в отношении отдельных групп основных средств нельзя. В приказе об учетной политике организация должна указать о том, будет она списывать часть стоимости основных средств или нет. Кроме того, тут же определяют процент списания. Ведь 10 процентов - это максимальная величина.

Такая трактовка чиновниками п. 1.1 ст. 259 Налогового кодекса РФ представляется расширительной и ущемляет права налогоплательщиков. Налоговое законодательство, предоставляя налогоплательщику право выбирать, воспользоваться возможностью списать до 10

процентов стоимости основного средства или нет, не уточняет, как использовать это право: в отношении всех своих новых объектов или только части из них. А раз так, то никто не мешает налогоплательщику прописать в учетной политике для целей налогообложения, что амортизационная премия будет использоваться только по определенным группам основных средств. Скажем, дорогостоящих.

До 10 процентов стоимости купленного объекта основных средств списывают в месяце, следующем за месяцем ввода этого объекта в эксплуатацию. Амортизация также начинает начисляться в этом же месяце. Получается, что в первый месяц после ввода объекта в эксплуатацию на расходы будут списаны до 10 процентов стоимости основных средств и ежемесячная сумма амортизаций. Понятно, что в последующем при расчете ежемесячной суммы амортизационных отчислений величина списанной единовременно суммы в первоначальной стоимости уже не учитывается. Такой вывод можно сделать из п. 2 ст. 259 Налогового кодекса РФ. Согласны с этим и чиновники из Минфина России (см., например, Письмо от 11 октября 2005 г. N 03-03-04/2/76). Кстати, списание единовременной части стоимости основного средства никак не влияет на сроки полезного использования.

С 1 января 2008 г. в п. 3 ст. 272 Налогового кодекса РФ будет четко указано, что амортизационная премия является косвенным расходом, то есть списывается на расходы сразу в момент начисления. Надо сказать, что и сейчас чиновники признают, что амортизационная премия это косвенный расход. Даже если в учетной политике предусмотрено обратное. То есть суммы начисленной амортизации и амортизационная премия - это разные виды расходов (см., например, Письмо Минфина России от 28 сентября 2006 г. N 03-03-02/230). С нового года указанное разъяснение станет нормой закона.

Глава 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В учетной политике отражается информация о группах материально-производственных запасов, способе их оценки при выбытии, а также использовании счетов 15 и 16.

К материально-производственным запасам относятся готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством) и товары.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

С 2008 г. оценивать МПЗ по себестоимости последних по времени приобретений (метод ЛИФО) нельзя. Соответствующие изменения в ПБУ 5/01 были внесены Приказом Минфина России от 26 марта 2007 г. N 26н.

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

Оценка материально-производственных запасов по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Способ ФИФО основан на допущении того, что материально-производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материально-производственных запасов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по

фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки, отражаемый в учетной политике.

Пример. В январе 2008 г. на складе ООО "Сокол" хранилось 500 килограммов краски. Цена килограмма краски равна 100 руб. (без НДС). В течение месяца на склад поступило еще 300 килограммов такой же краски по цене 140 руб. за килограмм. За этот месяц в производство было отпущено 600 килограммов краски.

ООО "Сокол" оценивает себестоимость отпущенной в производство краски по методу ФИФО, поэтому оно сначала списывает в производство краску, которая была на складе в начале января. А затем еще 100 килограммов (600 - 500) из партии, поступившей на склад в течение месяца. Получается, что фактическая себестоимость всей израсходованной за месяц краски составит:

100 руб. x 500 кг. + 140 руб. x 100 кг. = 64 000 руб.

Фактическая себестоимость остатка краски оценивается по себестоимости последней партии и равна 28 000 руб. (140 руб. x (300 кг. - 100 кг.)).

В учетной политике применительно к материально-производственным запасам также необходимо указать, используются или не используются в их бухгалтерском учете счета 15 и 16. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций счет 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов, относящихся к средствам в обороте.

В дебет счета 15 относится покупная стоимость материально-производственных запасов, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщиков. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, а также от характера расходов по заготовке и доставке материально-производственных запасов в организации.

В кредит счета 15 в корреспонденции со счетом 10 "Материалы" относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Остаток по счету 15 на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списываются (сторнируются - при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Аналитический учет по счету 16 ведется по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Пример. Животноводческое хозяйство ЗАО "Макс" приобрело молодняк скота. Поставщик реализовал продукцию по 5500 руб. за единицу. Аналогичные животные учитываются в ЗАО "Веста" по цене 5000 руб. за единицу.

Если хозяйство ведет учет без использования счетов 15 и 16, то соответствующее пополнение стада по каждому животному будет отражено в учете следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 11 "Животные на выращивании и откорме" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- 5500 руб. - поступил молодняк скота.

В итоге учетная стоимость одного животного в стаде увеличится и будет находиться в интервале между 5000 руб. и 5500 руб. Это может не соответствовать позиции хозяйства, которое ориентируется на определенную учетную стоимость одного животного, составляющую 5000 руб.

Рассмотрим теперь ситуацию, когда учет ведется с использованием счетов 15 и 16. В этом случае по дебету счета 15 отражается фактическая покупная стоимость животного:

Дебет 15 "Заготовление и приобретение материалов" Кредит 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

- 5500 руб. - отражены затраты на приобретение молодняка скота.

Далее дебетуется счет 11 в корреспонденции со счетом 15. При этом сумма проводки соответствует не цене продавца, а принятой хозяйством учетной стоимости животного:

Дебет 11 "Животные на выращивании и откорме" Кредит 15 "Заготовление и приобретение материалов"

- 5000 руб. - поступил молодняк скота.

Счет 15 закрывается на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей":

Дебет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" Кредит 15 "Заготовление и приобретение материалов"

- 500 руб. - отражены отклонения в стоимости молодняка скота.

Затем накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенного молодняка животных, исчисленной по фактической себестоимости приобретения, и по учетным ценам списываются, а при отрицательной разнице сторнируются в дебет счетов учета затрат на производство, расходов на продажу или других соответствующих счетов. В нашем случае на счете 16 образовалась положительная разница в стоимости приобретенного имущества. Поэтому ее можно списать, например, следующим образом:

Дебет 20 "Основное производство" Кредит 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

- 500 руб. - списаны отклонения в стоимости молодняка скота.

Кроме того, при бухгалтерском учете материально-производственных запасов в учетной политике надо выбрать способ оценки остатков незавершенного производства. Согласно п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации эта оценка может проводиться:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Свои нюансы имеет бухгалтерский учет спецодежды. Минфин России для этого объекта учета выпустил Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (Приказ от 26 декабря 2002 г. N 135н).

Таким образом, один из возможных способов учета спецодежды - ее учет в соответствии с названными Методическими указаниями в составе материально-производственных запасов независимо от срока службы. Если данный срок превышает 12 месяцев, то для учета обмундирования можно использовать и ПБУ 6/01, поскольку Методические указания формально относятся к оборотным активам. Поэтому решать, как учесть спецодежду, должна сама организация. Выбранная методика должна быть зафиксирована в учетной политике.

При принятии организацией решения об учете спецодежды в составе оборотных активов она отражается на счете 10 "Материалы". Для этого к счету 10 вводятся два дополнительных субсчета:

- 10-10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе";
- 10-11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации".

Поступление на склад спецодежды оформляется приходным орденом по форме N М-4, которая утверждена Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а.

Если организация решила учитывать спецодежду в составе основных средств, то поступившее имущество отражается на счете 08. При этом оформляются первичные документы по учету основных средств (по формам N N ОС-1, ОС-6, утвержденным Постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. N 7).

Многие организации упаковывают уже имеющийся товар в коробку с фирменным логотипом. При изготовлении упаковки собственными силами организация несет определенные затраты. Это и стоимость самого материала, и расходы, связанные с производством тары (оплата труда, ЕСН с зарплаты работников). Чтобы не работать себе в убыток, логично увеличить цену продаваемого товара на стоимость фирменной упаковки. Однако сделать это запрещает п. 12 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов". Ведь сформированную учетную стоимость материальных ценностей изменить нельзя.

Приведем пример отражения в бухгалтерском и налоговом учете изготовления упаковки и продажи товаров с учетом ее стоимости.

Пример 1. Розничный магазин "Порте" купил товар по цене 11 800 руб. (в том числе НДС - 1180 руб.). Было принято решение собственными силами изготовить для товара упаковку с логотипом магазина. Для этого закупили картон по цене 236 руб. (в том числе НДС - 36 руб.). За изготовление картонной коробки работнику начислено 200 руб. Товар был продан за 13 000 руб.

Покупка товаров и упаковочного материала отражена в бухгалтерском учете следующими проводками:

Дебет 41-2 Кредит 60

- 10 000 руб. - учтена стоимость товара;
Дебет 19 Кредит 60
- 1180 руб. - учтен НДС;
Дебет 60 Кредит 51
- 11 800 руб. - оплачен товар;
Дебет 68 Кредит 19
- 1180 руб. - принят к вычету НДС по товару;
Дебет 10 Кредит 60
- 200 руб. - учтена стоимость картона;
Дебет 19 Кредит 60
- 36 руб. - учтен НДС;
Дебет 60 Кредит 51
- 236 руб. - оплачен картон;
Дебет 68 Кредит 19
- 36 руб. - принят к вычету НДС.

В процессе производства упаковки бухгалтер сделал записи:

- Дебет 20 Кредит 10
- 200 руб. - передан в производство материал;
Дебет 20 Кредит 70
- 200 руб. - начислена зарплата работнику;
Дебет 20 Кредит 68
- 52 руб. - начислен ЕСН;
Дебет 43 Кредит 20
- 452 руб. (200 + 200 + 52) - сформирована стоимость картонной коробки;
Дебет 41-3 Кредит 43
- 452 руб. - учтена стоимость коробки в составе тары.

Покупатель приобретает упакованный товар. Реализация отражается в бухгалтерском учете

так:

- Дебет 50 Кредит 90-1
- 13 000 руб. - отражена выручка от продажи товара;
Дебет 90-3 Кредит 68
- 2340 руб. (13 000 руб. x 18%) - начислен НДС с реализации;
Дебет 90-2 Кредит 41-2
- 10 000 руб. - списана стоимость товара;
Дебет 90-2 Кредит 41-3
- 452 руб. - списана стоимость картонной коробки.

Изготовленная тара передается покупателю безвозмездно. Покупатель получает два вида продукции - товар и упаковку, а оплачивает только товар. При передаче коробки следует уплатить НДС:

- Дебет 90-2 Кредит 68
- 81,36 руб. (452 руб. x 18%) - начислен НДС.

При передаче упаковки появляется постоянная разница, которая приводит к образованию постоянного налогового обязательства (ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль"). В отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете стоимость безвозмездно переданного имущества в расходах не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ):

- Дебет 99 Кредит 68
- 108,48 руб. (452 руб. x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство.

Чтобы избежать начисления НДС на безвозмездную реализацию и постоянной разницы, следует включить стоимость изготовленной тары в цену товара. При этом лучше учитывать полностью готовый к продаже товар на отдельном субсчете к счету 41, так как увеличить уже сформированную на счете 41-2 стоимость товара нельзя. Например, можно использовать субсчет 41-5 "Товар в упаковке".

Пример 2. Цена товара в фирменной упаковке составила 13 500 руб.

- Дебет 41-5 Кредит 41-2
- 10 000 руб. - передан на упаковку товар;
Дебет 41-5 Кредит 41-3
- 452 руб. - увеличена цена товара на стоимость коробки;
Дебет 50 Кредит 90-1
- 13 500 руб. - отражена выручка от продажи товара;
Дебет 90-3 Кредит 68
- 2430 руб. (13 500 руб. x 18%) - начислен НДС с реализации;
Дебет 90-2 Кредит 41-5

- 10 452 руб. - списана стоимость товара.

В этом случае нет безвозмездной реализации, НДС и постоянной разницы по ПБУ 18/02.

Большое значение с точки зрения налогообложения имеет формирование цены товара. Так, согласно п. 1 ст. 40 НК РФ "для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки". Пока не будет доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. В то же время в п. 3 рассматриваемой статьи установлено, что при несоответствии цены договора рыночным ценам "налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги". Фактически речь идет о необходимости выполнения специального расчета в целях налогообложения. При этом отметим, что обязанности по самостоятельному осуществлению данного расчета для налогоплательщиков не предусмотрено.

Исходя из анализа вышеуказанных положений, можно сделать следующие выводы:

во-первых, специальный расчет в целях налогообложения составляет непосредственно налоговый орган;

во-вторых, последствием специального расчета является доначисление сумм налога, а также пени. Взыскание сумм штрафных санкций в данном случае не предусмотрено НК РФ.

Вместе с тем необходимо отметить, что налогоплательщик вправе по своему желанию своевременно сделать спецрасчет. Заинтересованность самостоятельного осуществления расчета обусловлена тем, что в противном случае с налогоплательщика могут быть взысканы пени.

Проверять обоснованность применения цен в целях последующего доначисления налога на прибыль по спецрасчету налоговые органы вправе только в следующих четырех случаях:

1) по сделкам между взаимозависимыми лицами;

2) по товарообменным (бартерным) операциям;

3) при совершении внешнеторговых сделок;

4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Осуществлять контроль за ценами в иных случаях налоговые органы не имеют права. Вместе с тем следует отметить, что под указанный перечень сделок подпадает большинство операций, совершаемых налогоплательщиками. Поэтому вопрос о применении цен в целях налогообложения является актуальным.

Взаимозависимые лица - граждане и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Признание лиц взаимозависимыми возможно по закону либо через суд.

Согласно ст. 20 НК РФ взаимозависимость возникает в тех случаях, когда:

1) одна организация непосредственно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20%;

2) одна организация косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20%.

Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

3) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

4) лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Первые два основания применяются для сделок между организациями. Последние два основания распространяются на сделки между физическими лицами. Для организаций взаимозависимость определяется по доле участия, которая должна составлять более 20 процентов.

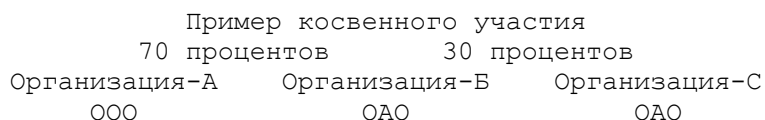
Пример непосредственного участия

25 процентов

Организация-А в Организации-Б
ООО ОАО

Организация-А владеет акциями ОАО Организация-Б в размере 25 процентов от уставного капитала. В этом случае все сделки, совершаемые между данными предприятиями, подлежат

контролю со стороны налогового органа. Если доля такого участия составляла бы 18 процентов, то цены по сделкам по указанному основанию контролю не подлежат.



Организация-А владеет акциями ОАО Организации-Б в размере 70% от уставного капитала. В свою очередь, Организация-Б владеет акциями ОАО Организации-С в размере 30 процентов от уставного капитала. В этом случае Организация-А и Организация-С являются взаимозависимыми лицами, поскольку доля участия составляет 21 процент ($70\% \times 30\% \times 100\% = 21\%$). Все сделки, совершаемые между Организацией-А и Организацией-С, также подлежат контролю со стороны налогового органа.

Если бы Организация-А владела акциями ОАО Организации-Б в размере 60 процентов, то доля косвенного участия в Организации-С составила бы 18% ($60\% \times 30\% : 100\% = 18\%$). В этом случае Организация-А и Организация-С не считались бы взаимозависимыми лицами.

Признание взаимозависимости без суда возможно только в указанных четырех случаях. Во всех остальных случаях суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Конституционный Суд РФ своим Определением от 4 декабря 2003 г. N 441-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Нива-7" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 2 статьи 20, пунктами 2 и 3 статьи 40 НК РФ" разъяснил порядок признания судами лиц взаимозависимыми по иным основаниям, не указанным в п. 1 ст. 20 НК РФ.

Согласно данным разъяснениям лица могут быть признаны взаимозависимыми по иным основаниям, если:

во-первых, эти основания указаны в других правовых актах;

во-вторых, отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Под товарообменными (бартерными) операциями понимаются операции, совершаемые на основе договоров мены и товарообмена.

Договор мены регулируется гл. 31 Гражданского кодекса РФ. Понятие договора товарообмена не установлено ни в налоговом, ни в гражданском законодательстве. Указанная операция сложилась на практике и стала своеобразным обычаем делового оборота. Товарообменные операции осуществляются на основании одного договора и не предполагают осуществления между сторонами расчетов. В отличие от договора мены в договоре на совершение товарообменных операций не указывается точное количество обмениваемого имущества, цены на указанное имущество не являются равными. Как правило, на практике предприятия в рамках договора товарообмена осуществляют встречные поставки собственной продукции в течение продолжительного периода времени. В связи с этим не считаются товарообменными операциями поставки товаров в рамках договора купли-продажи, даже если расчеты по ним происходят по взаимозачету, векселями, уступкой права требования и другими подобными способами.

Внешнеторговыми являются сделки, заключаемые в процессе осуществления внешнеторговой деятельности. Под внешнеторговой деятельностью понимается деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью.

Основными операциями при осуществлении внешнеторговой деятельности являются следующие виды торговли:

а) внешняя торговля интеллектуальной собственностью - передача исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности или предоставление права на использование объектов интеллектуальной собственности российским лицом иностранному лицу либо иностранным лицом российскому лицу;

б) внешняя торговля информацией - внешняя торговля товарами, если информация является составной частью этих товаров, внешняя торговля интеллектуальной собственностью, если передача информации осуществляется как передача прав на объекты интеллектуальной собственности, или внешняя торговля услугами в других случаях;

в) внешняя торговля товарами - импорт и (или) экспорт товаров. Перемещение товаров с одной части таможенной территории РФ на другую часть таможенной территории РФ, если такие части не связаны между собой сухопутной территорией РФ, через таможенную территорию иностранного государства не является внешней торговлей товарами;

г) внешняя торговля услугами - оказание услуг (выполнение работ), включающее в себя производство, распределение, маркетинг, доставку услуг (работ) и осуществляемое специальными способами.

Согласно ст. 33 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ "Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности" внешняя торговля услугами может осуществляться следующими способами:

- 1) с территории РФ на территорию иностранного государства;
- 2) с территории иностранного государства на территорию РФ;
- 3) на территории РФ иностранному заказчику услуг;
- 4) на территории иностранного государства российскому заказчику услуг;
- 5) российским исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории иностранного государства, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени лиц на территории иностранного государства;
- 6) иностранным исполнителем услуг, не имеющим коммерческого присутствия на территории РФ, путем присутствия его или уполномоченных действовать от его имени иностранных лиц на территории РФ;
- 7) российским исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории иностранного государства;
- 8) иностранным исполнителем услуг путем коммерческого присутствия на территории РФ.

Применение организацией за непродолжительный период времени на одни и те же товары (работы, услуги) разных цен, которые отклоняются более чем на 20 процентов, влечет право контроля за ценами со стороны налогового органа.

При применении данного основания можно выделить следующие основные положения.

1. Контроль осуществляется только в случае, когда отклонение в ценах составило более чем 20 процентов.

2. Отклонение в ценах должно происходить по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам).

3. Отклонение должно существовать в пределах непродолжительного периода времени.

4. Объем поставляемого товара по сделкам в данном случае на применение указанного основания не влияет.

5. При наличии перечисленных условий контролю подлежат все сделки по товарам (работам, услугам) данного типа.

Самым сложным для практического применения данного основания является порядок определения непродолжительного периода времени. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает такого понятия. Вместе с тем, по нашему мнению, непродолжительный период времени в целях осуществления контроля за ценами должен определяться исходя из определенного периода (30 дней, 90 дней, 180 дней и т.д.). При этом определение непродолжительности периода времени должно зависеть от состояния экономики в стране. Чем стабильнее экономика, тем больше данный период.

Для применения специального расчета недостаточно выявить перечисленные ранее четыре вида сделок. Основанием для доначисления НДС является отклонение цены, указанной в договоре, от рыночных цен более чем на 20 процентов.

Так, согласно п. 3 ст. 40 НК РФ в случаях совершения сделок, подлежащих контролю, когда примененные сторонами сделки цены товаров, работ или услуг отклоняются в сторону повышения или сторону понижения более чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров, работ или услуг, налоговый орган вправе доначислить налог и пени.

Авторы "Практической налоговой энциклопедии" приводят следующие примеры.

Пример 1. Цена по сделке (между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным) операциям, по внешнеторговой сделке) составила 100 руб. При проведении налогового контроля было установлено, что рыночная цена на данный товар составила 130 руб. Отклонение между договорной ценой и рыночной составило более 20 процентов. Поэтому налоговый орган вправе доначислить налог и пени. Если в нашем примере рыночная цена составит 115 руб., то никакого доначисления не происходит.

Пример 2. В период с 25 июня по 25 июля предприятие по своей продукции применяла две цены 100 руб. и 150 руб. Рыночная цена составила 160 руб. По договорам, в которых была установлена цена 100 руб. (отклонение от рыночной цены более 20%), налоговый орган вправе доначислить налог и пени. По договорам с ценой 150 руб. доначисление не производится (отклонение от рыночной цены менее 20%).

Для того чтобы осуществить специальный расчет, необходимо определить рыночную цену. Первый вопрос, который возникает при этом, на какую дату она определяется: на дату отгрузки товара или на дату оплаты товара, или на дату перехода права собственности?

Статья 40 НК РФ по данному поводу содержит две нормы.

1. Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (п. 4 ст. 40).

2. При определении рыночных цен учитывается информация о заключенных на момент реализации сделок в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены (п. 9 ст. 40).

Из анализа данных норм следует, что рыночная цена определяется на момент реализации, но при этом она должна сложиться в сопоставимых условиях.

В соответствии со ст. 167 НК РФ момент фактической реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиками самостоятельно по мере отгрузки или по мере поступления денежных средств.

Основная проблема в данном случае возникает у предприятий, работающих "по методу оплаты", поскольку цены на момент отгрузки и на момент оплаты при ее продолжительной задержке существенно отличаются друг от друга. В связи с тем что гл. 21 НК РФ никаких специальных положений по данному поводу не содержит, применение принципа сопоставимости экономических условий для указанных организаций затруднительно.

Для определения рыночных цен НК РФ предусматривает два способа: обычный и специальный (расчетный).

1. Обычный способ определения рыночной цены.

Рыночная цена - это цена, по которой покупатель может на ближайшей по отношению к себе территории приобрести аналогичные товары, работы, услуги без существенных дополнительных затрат, или цена, по которой продавец может на ближайшей по отношению к себе территории реализовать аналогичные товары, работы, услуги без существенных дополнительных затрат, при наличии сопоставимых условий сделки.

Иными словами, сейчас рыночная цена определяется не только по месту нахождения покупателя, но и по месту нахождения продавца.

При определении рыночных цен необходимо также учитывать следующие условия:

- а) товары, работы, услуги являются аналогичными;
- б) условия сделки являются сопоставимыми;
- в) при сравнении цен необходимо учитывать обычно применяемые наценки или скидки.

Условие аналогичности означает, что товары (работы, услуги) должны быть идентичными (а при их отсутствии - однородными).

Сопоставимость условий сделки означает соответствие по количеству (объему) поставляемых товаров, сроку исполнения обязательств, условиям платежей, обычно применяемым в сделках данного вида, а также иным разумным условиям, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Пример. Цена по договору поставки между организациями была сформирована на условиях франко - станция назначения (т.е. включала в себя затраты по доставке товара) в размере 300 руб. Налоговые органы нашли рыночную цену по договору со всеми аналогичными условиями, но только на условиях франко - станция отправления (т.е. без включения затрат по доставке товара) в размере 250 руб. В данном случае найденная цена может быть принята за рыночную с учетом поправки на транспортные расходы. Если транспортные расходы составят 70 руб., то рыночная цена составит 320 руб. (250 + 70). При этом договорная цена 300 руб. не отклоняется от рыночной 320 руб. более чем на 20%. Поэтому доначисления налога в рассмотренном случае не произойдет.

Помимо перечисленного, необходимо учитывать, что при определении рыночной цены должны быть приняты во внимание любые иные специфические условия, которые могут оказывать влияние на цены.

Учет обычно применяемых скидок и наценок означает то, что используемая для контроля цена не может быть рыночной, если она сформирована без указанных скидок. Данное положение вполне оправдано, поскольку оно вызвано особыми экономическими условиями.

Например, две сделки по однородным товарам с одинаковыми договорными условиями исполняются по разным ценам. Такое отличие может быть вызвано сезонным колебанием потребительского спроса.

НК РФ не указывает, какие виды надбавок должны учитываться в данном случае. В отношении скидок установлено, что учитываются те, которые вызваны:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Определяемая согласно установленным правилам рыночная цена должна быть подтверждена документально. Для подтверждения рыночных цен могут использоваться официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках. От наличия документального подтверждения рыночной цены зависит способ ее определения (обычный либо специальный).

2. Специальный (расчетный) способ определения рыночной цены.

В случае невозможности определения рыночных цен обычным способом (отсутствие сделок, отсутствие источников информации) для их определения могут использоваться два расчетных метода, приведенных ниже. При этом установлена строгая очередность их применения. Сначала используется метод цены последующей реализации. В случае невозможности использования указанного метода применяется затратный метод.

Метод цены последующей реализации. Рыночная цена определяется по следующему механизму:

$$РЦ = ЦПП - З,$$

где

РЦ - рыночная цена;

ЦПП - цена, по которой товар был продан покупателем при последующей реализации (цена последующей продажи);

З - обычные затраты, понесенные покупателем для последующей продажи (без учета цены, по которой товар был приобретен), с учетом обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

Затратный метод. Рыночная цена определяется по следующему механизму:

$$РЦ = З + П,$$

где

РЦ - рыночная цена;

З - затраты на производство (приобретение) и реализацию;

П - обычно применяемая в данной сфере деятельности прибыль.

При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Использование затратного метода вызывает большие сомнения, поскольку не установлен механизм определения обычной прибыли.

Следует отметить, что все вышеизложенные положения необходимо учитывать при выработке ценовой политики во избежание возможных неблагоприятных последствий.

В отличие от бухгалтерского учета, где организация по разным видам материально-производственных запасов вправе применять разные способы оценки, в налоговом учете организация выбирает только один способ, закрепляемый в налоговой учетной политике.

В налоговом учете используются четыре метода оценки выбывающих материально-производственных запасов: по стоимости каждой единицы, по средней стоимости, по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Обратите внимание: в отличие от бухгалтерского учета для целей налогообложения метод оценки МПЗ по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) в 2008 г. может по-прежнему применяться. Однако, чтобы избежать разниц между двумя видами учета, лучше выбрать единый способ оценки.

В учетной политике для целей налогообложения отражаются особенности списания сырья, материалов и товаров. При этом сырье и материалы на основании ст. 254 НК РФ следует

рассматривать как одну учетную группу. Обратим внимание, что в отличие от бухгалтерского учета, где организация по разным видам материально-производственных запасов вправе применять разные способы оценки, в налоговом учете организация выбирает только один способ, закрепляемый в налоговой учетной политике.

Способ списания сырья и материалов может отличаться от способа списания товаров, осуществляемого в соответствии с п. 1 ст. 268 НК РФ.

Для сближения налогового и бухгалтерского учета организации нередко выбирают один метод, который используют и в том, и в другом учете. Но даже в этом случае стоимость имущества в бухгалтерском и налоговом учете будет различной. Так, стоимость товаров будет отличаться на сумму консультационных услуг, процентов по заемным средствам на приобретение товаров и т.п. В бухгалтерском учете эти расходы включаются в стоимость товаров. В налоговом учете они списываются как прочие расходы, внереализационные расходы.

Оценка остатков незавершенного производства осуществляется по правилам, предусмотренным ст. 319 НК РФ.

Глава 4. ДОХОДЫ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ

Главное, что требуется указать в учетной политике, - это метод определения доходов и расходов. Организации, имеющие производство с длительным циклом, неизбежно сталкиваются с проблемами признания дохода для целей налогообложения прибыли.

По мнению специалистов Минфина России, если производственный цикл длится несколько отчетных (налоговых) периодов, то для налога на прибыль организация должна самостоятельно распределять доходы. Признаются они в каждом отчетном периоде на протяжении всего времени производства при условии, что договор не предусматривает поэтапную сдачу работ или услуг (п. 2 ст. 271 НК РФ).

Следовательно, признавать доход досрочно надо как для договоров, которые приходятся на несколько отчетных периодов в пределах года, так и для тех, которые длятся несколько налоговых периодов, т.е. при любом раскладе доходы надо разделять.

Вместе с тем в соответствии с п. 2 ст. 271 НК РФ организация должна сама распределять именно доход от реализации и только по налоговым периодам. Это нужно делать, если работы или услуги имеют длительный (более одного налогового периода) технологический цикл. Если же срок договора в пределах года, то доход от реализации таких работ или услуг распределять по периодам не надо.

Эта норма относится только к доходам от реализации работ и услуг и применяется только в тех случаях, когда в договоре не указана поэтапная сдача, при условии, что срок выполнения работ или оказания услуг длится более одного налогового периода.

В зависимости от метода признания доходов и расходов поступления за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права признаются с учетом ст. ст. 271 или 273 НК РФ. Таким образом, по общему правилу величина дохода в целом определяется общей ценой договора и конечной реализацией работ или услуг. Момент определения этого дохода при методе начисления установлен специальной нормой, т.е. ранее, чем работы или услуги будут фактически реализованы.

В бухгалтерском учете выручка признается только после полного выполнения работы или оказания услуги в целом (п. 13 ПБУ 9/99 "Доходы организации"). Поэтому если в налоговом учете доход распределяется по нескольким налоговым периодам, то в бухгалтерском учете он отражается один раз - по окончании договора. В результате возникают временные разницы (ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль").

Методы распределения дохода от реализации организация должна разработать сама и утвердить их в учетной политике для целей налогообложения. При этом принцип определения дохода должен соответствовать принципу формирования расходов, а метод расчета условного дохода должен основываться на данных учета (ст. ст. 271, 316 НК РФ).

Наиболее близко под эти требования подходит порядок распределения доходов пропорционально фактически учтенным прямым расходам. Он состоит в том, что нужно определить долю прямых расходов реализации по уже завершенным аналогичным работам, услугам.

Пример. ООО "Феникс" оказывает услуги в период с октября 2007 г. по март 2008 г. По окончании 2007 г. по этим услугам учтены расходы на оплату труда в размере 200 000 руб.

За прошедший год ООО "Феникс" оказывало аналогичные услуги другим организациям, и они уже полностью завершены. Расходы на оплату труда (в составе прямых расходов) по завершенным услугам составили 800 000 руб., реализовано этих услуг на сумму 2 000 000 руб. (без НДС).

Доля прямых расходов в составе стоимости реализованных услуг составит 40 процентов (800 000 руб. $\times$ 100% / 2 000 000 руб.). Применяв это значение к не законченным полностью услугам, получаем объем "досрочной" реализации. Он будет составлять 500 000 руб. (200 000 руб. : 40%). Эта сумма признается доходом от реализации услуг, которые еще полностью не завершены.

В то же время аналогичных работ или услуг у организации в нужный момент может и не оказаться. В этом случае метод можно видоизменить. В частности, если для работ (услуг) составлена смета, долю расходов можно определить по затратам, фактически учтенным в составе прямых расходов в полной сметной стоимости работ (услуг).

Пример. Воспользуемся данными предыдущего примера, но немного их видоизменим. Сохраним период оказания услуг, а также сумму расходов на оплату труда. Сметная стоимость всего объема услуг - 1 200 000 руб. (без НДС). Расходы на оплату труда по смете составили 600 000 руб.

Доля расходов на оплату труда в сметной стоимости услуг составит 50 процентов (600 000 руб. $\times$ 100% : 1 200 000 руб.). Исходя из этого организация может признать доход от реализации услуг, которые еще полностью не завершены, в размере 400 000 руб. (200 000 руб. : 50%).

Что касается документального оформления условно-досрочной реализации, то в НК РФ соответствующие нормы отсутствуют. Очевидно, что организация может сама закрепить в учетной политике порядок оформления документов по таким операциям.

Многие государственные и муниципальные унитарные предприятия (ГУП) сдают в аренду помещения.

Однако они владеют, пользуются и распоряжаются имуществом на праве хозяйственного ведения (ст. 294 ГК РФ). Это означает, что ГУП не может самостоятельно распоряжаться этим имуществом, в том числе и сдавать в аренду. Для этого ГУПу нужно заручиться согласием собственника имущества (п. 2 ст. 295 ГК РФ). Собственник, давший такое разрешение, имеет право на получение части прибыли (п. 1 ст. 295 ГК РФ).

Таким образом, на практике ГУПы получают доход от сдачи в аренду помещений опосредованно. Сначала вся арендная плата попадает в бюджет, а затем часть возвращается унитарному предприятию.

Согласно ст. 606 ГК РФ арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество именно за плату. Следовательно, с точки зрения ГК РФ доход от сдачи имущества в аренду получает именно унитарное предприятие - арендодатель. А значит, этот доход должен попадать в его бухгалтерский и налоговый учет.

Вместе с тем ГУП не может учесть доходы от сдачи имущества в аренду. Для признания таких поступлений доходами в бухгалтерском учете нужно выполнить ряд условий: организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом (пп. "а" п. 12 ПБУ 9/99 "Доходы организации"), имеет уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется, если организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива (пп. "в" п. 12 ПБУ 9/99).

В случае с ГУПом выручка по договору поступает на счета собственника имущества, т.е. у ГУПа нет даже права на нее. Кроме того, ГУП никогда не получит всю сумму, указанную в договоре аренды, поэтому он не имеет права отражать в своем бухучете арендную плату.

Возникают проблемы и при учете сумм, полученных из бюджета. Такие поступления, с одной стороны, можно учесть в составе внереализационных доходов (п. 8 ПБУ 9/99). При этом если считать эти средства безвозмездно полученными от собственника имущества унитарного предприятия, то платить НДС не нужно. В таком случае не будет операций по реализации товаров, работ, услуг (ст. 146 НК РФ). Следовательно, не будет и налоговой базы по НДС.

Налог на прибыль тоже платить не надо, поскольку при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника (пп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ).

С другой стороны, можно считать, что "возвратные" деньги являются для унитарного предприятия средствами, полученными в связи со сдачей имущества в аренду. Тогда их надо учесть в составе выручки, если по учетной политике они относятся к доходам от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). В противном случае эти деньги надо включить в состав прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99).

Если придерживаться такой точки зрения, то поступления облагаются НДС. Попадают эти суммы и под налог на прибыль. Их налоговый учет зависит от систематичности получения таких доходов. Если операции по передаче имущества в аренду осуществляются не на постоянной (систематической) основе, то доходы учитываются в составе внереализационных (п. 4 ст. 250 НК

РФ). Под систематической основой понимается предоставление в аренду имущества два раза и более в календарном году.

Глава 5. УЧЕТ РАСХОДОВ

При формировании финансового результата организации как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения важное значение имеет порядок определения и признания расходов организации. Вопрос о расходах организации стал особенно актуальным в связи с принятием гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ, во многом изменившей традиционные подходы к признанию расходов для целей налогообложения.

В связи с этим интересно провести сравнительный анализ некоторых положений бухгалтерского и налогового законодательства по данному вопросу.

Основные правила определения и признания расходов для целей бухгалтерского учета установлены Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Определение расходов, данное в п. 2 ПБУ 10/99, позаимствовано из Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Заметим, что по смыслу ПБУ 10/99 расходом признается не только выбытие актива, но и уменьшение его стоимости. Так, сумма уценки активов в соответствии с ПБУ 10/99 является прочим расходом.

Пунктом 3 ПБУ 10/99 установлен закрытый перечень случаев, когда выбытие активов организации не признается расходом для целей бухгалтерского учета. Например, не будут являться расходами организации денежные средства, переданные в погашение кредита или займа, или имущество, переданное агентом (комиссионером, поверенным) на основании посреднического договора в пользу принципала (комитента, доверителя). Необходимо отметить, что перечисленные операции не подпадают и под приведенное выше определение расходов, поскольку не приводят к уменьшению капитала организации.

Требования, которым должны удовлетворять расходы для признания их в бухгалтерском учете организации, перечислены в п. 16 ПБУ 10/99 и заключаются в следующем:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаям делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Расходы организации для признания их таковыми должны отвечать всем перечисленным условиям одновременно. В противном случае в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Определение расходов и критерии их признания для целей налогообложения изложены в гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ и существенно отличаются от положений, рассмотренных выше.

Так, в соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 Кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Приведенные выше положения ст. 252 НК РФ вызывают у специалистов неоднозначное толкование. Так, существует мнение, что ст. 252 содержит два совершенно самостоятельных определения расходов. Первое определение понимает под расходами обоснованные и документально подтвержденные затраты, второе - любые затраты, лишь бы они были направлены на получение дохода. Следовательно, требование экономической оправданности Кодекс предъявляет только к тем затратам, которые не связаны с получением дохода.

Однако отсюда с неизбежностью следует вывод, что от затрат, произведенных с целью получения дохода, не требуется не только экономической оправданности, но и документального подтверждения, что вряд ли можно признать правильным.

Кроме того, довольно сложно привести пример затрат, которые не связаны с извлечением дохода, но при этом являются экономически оправданными. Ведь основной целью деятельности любой коммерческой организации является извлечение прибыли (ст. 50 Гражданского кодекса

РФ). Следовательно, все расходы, понесенные организацией при обычном ведении дел, должны в той или иной степени отвечать указанной цели.

Таким образом, можно выделить три критерия, которым должны соответствовать затраты для признания их расходами:

- 1) обоснованность (экономическая оправданность и оценка в денежной форме);
- 2) документальное подтверждение;
- 3) цель (получение доходов).

Применительно к первому из перечисленных критериев возникает вопрос об уместности в рамках налогового законодательства понятия "экономическая оправданность затрат", являющегося сугубо оценочным и не имеющего под собой правового основания.

Для решения этого вопроса необходимо обратиться к нормам Общей части Налогового кодекса.

Так, согласно ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

К числу обязательных элементов налога, при отсутствии которых налог не может считаться установленным, ст. 17 НК РФ относит, в частности, объект налогообложения и налоговую базу.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организации в силу ст. 247 НК РФ является прибыль, полученная налогоплательщиком, которая, в свою очередь, представляет собой доходы, уменьшенные на величину расходов.

Сложившаяся на настоящий момент практика применения ст. 252 НК РФ показывает, что у налогоплательщиков, налоговых органов и судей арбитражных судов представления о том, какие затраты должны считаться экономически оправданными, а какие - нет, различаются самым кардинальным образом. На основании изложенного приходится констатировать, что какая-либо правовая определенность в рассматриваемом вопросе отсутствует. А это ставит под сомнение сам факт надлежущего установления налога на прибыль.

Налоговики сделали попытку разъяснить содержание термина "экономическая оправданность затрат". По мнению чиновников, под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота. Представляется, что проблеме это не решило. Так, цель получения дохода закреплена Налоговым кодексом в качестве самостоятельного признака расходов. Содержание принципа рациональности в законодательстве вообще отсутствует. В работах, посвященных проблеме экономической оправданности затрат, принцип рациональности рассматривается как такой вариант поведения налогоплательщика при осуществлении расходов, который приводит к наилучшему экономическому результату. Однако оценка какого-либо экономического результата как наилучшего также носит субъективный характер. Кроме того, налогоплательщик в момент произведения затрат не всегда может точно оценить их экономическую эффективность, она лишь предполагается.

Требование о соответствии затрат обычаям делового оборота явно позаимствовано ФНС России из рассмотренного выше ПБУ 10/99. Обычай делового оборота - категория гражданско-правовая. В соответствии со ст. 5 Гражданского кодекса РФ обычаем делового оборота признается сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе. Каким образом в рамках налогового права, имеющего ярко выраженный публичный и формализованный характер, могут применяться положения, не зафиксированные в каких-либо документах, ФНС России не разъясняет.

Необходимо также отметить, что установление в отношении затрат налогоплательщика требования экономической оправданности не согласуется с таким принципом, как презумпция добросовестности налогоплательщика. Как уже отмечалось, любая коммерческая организация достигает своей основной цели - извлечения прибыли - теми способами и путями, которые представляются данной организации наиболее обоснованными и рациональными. Отсюда можно сделать вывод, что все затраты коммерческой организации априори следует считать экономически оправданными, за исключением тех расходов, которые явно не соответствуют цели извлечения прибыли. Но с "отсеиванием" подобных затрат вполне справится другой указанный в ст. 252 Кодекса критерий - направленность расходов на получение дохода.

Требование подтверждения производимых затрат документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, безусловно, является необходимым, однако сформулировано, на наш взгляд, слишком широко.

Приведем простой пример. Организация заключила договор аренды здания на длительный (более одного года) срок. Имущество было передано арендатору, фактически им использовалось в производственной деятельности, начислялась и выплачивалась арендная плата. Однако договор

аренды в нарушение п. 2 ст. 651 ГК РФ не был зарегистрирован. Формально организация не вправе принимать арендные платежи в качестве расходов, учитываемых для целей налогообложения, поскольку данные затраты не подтверждены документами, оформленными в соответствии с гражданским законодательством РФ. Такую ситуацию вряд ли можно признать правильной. Факт ненадлежащего оформления договора аренды имеет значение прежде всего для гражданско-правовых отношений "арендодатель-арендатор", но не должен влиять на отношения "налогоплательщик - налоговый орган", находящиеся в принципиально иной плоскости. Полагаем, что в рассматриваемом случае для подтверждения расходов необходимо и достаточно представить соответствующие первичные документы, оформленные в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

Согласно ст. 9 Федерального закона РФ от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы должны приниматься к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Документ, форма которых в указанных альбомах не предусмотрена, должны содержать ряд обязательных реквизитов, в частности, наименование документа, дату его составления, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, подписи ответственных лиц и др.

Таким образом, считаем целесообразным сузить требование документального подтверждения затрат, ограничив его документами, оформленными в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете.

Требование осуществления расходов для целей получения доходов принципиально отличает расходы для целей налогообложения от расходов по бухгалтерскому учету. Последние, как установлено п. 17 ПБУ 10/99, подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы.

Зачастую цель получения дохода отождествляют с необходимостью фактического получения дохода, что в корне неверно. В этой связи следует вспомнить положения ст. 2 Гражданского кодекса РФ о том, что предпринимательской признается деятельность, осуществляемая на свой риск. Рисковый характер предпринимательской деятельности означает, что не всегда осуществление расходов с необходимостью влечет получение соответствующих доходов. Поэтому для признания соответствующих расходов в целях налогообложения необходимо лишь подтвердить, что они осуществлялись с целью извлечения дохода, независимо от того, получен в результате этот доход или нет.

Минфин России в Письме от 01.06.2006 N 03-03-04/2/162 выступил против того, чтобы компании могли учитывать в расходах суммы компенсации Интернет-провайдерам за прокладку оптоволоконной линии. А вот подключение к ней можно учесть. Но не как услуги связи.

Расходы по прокладке оптоволоконного кабеля являются расходами капитального характера, поэтому их можно учесть только путем начисления амортизации (ст. ст. 256 - 259 НК РФ). Однако в состав амортизируемого имущества можно включить лишь объекты, находящиеся в собственности налогоплательщика. А поскольку на практике проложенный кабель обычно остается в собственности оператора связи (провайдера), у его клиента нет оснований для признания этих расходов. При такой позиции учесть затраты на прокладку кабеля можно, только если провайдер передает результат работ в собственность компании.

Основанием для учета обоснованных и документально подтвержденных расходов на подключение к уже проложенному каналу связи будет то, что перечень прочих расходов является открытым (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). Но данные расходы также не относятся к оплате услуг связи.

Глава 6. УЧЕТ ПРОЦЕНТОВ ПО ЗАЙМАМ

Порядок перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную, состав и порядок списания затрат, связанных с получением и использованием займов и кредитов, включаются в приказ об учетной политике организации в обязательном порядке.

В ст. 269 НК РФ установлены специальные правила для отнесения процентов по займам на расходы при налогообложении прибыли. По ним проценты, выплачиваемые организацией по полученным займам, могут уменьшать налоговую базу по прибыли лишь с учетом условной величины - среднего уровня процентов. Рассчитывается этот средний уровень на основании процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях.

Таким образом, прежде чем включить в расходы проценты по займу, нужно определить, есть ли у организации долговые обязательства, выданные на сопоставимых условиях. Вместе с тем НК РФ не уточняет, что же следует понимать под выданными обязательствами. Очевидно, что к выданным займам надо относить займы, выданные именно налогоплательщику. Иначе нарушался

бы принцип сравнения (и сопоставимости): проценты, выплачиваемые налогоплательщиком, сравнивались бы с процентами, которые налогоплательщик получает.

Что касается включения в расчет займа, полученного от иностранной организации, то тут решающую роль играет валюта займа. Если валюта займа, полученного от иностранной организации, отличается от валюты займов, полученных от российских организаций, то в расчет среднего уровня процентов она не включается, поскольку тогда не выполняется одно из условий сопоставимости долговых обязательств, приведенное в ст. 269 НК РФ, - валюта займа должна быть одинаковой.

Для определения среднего уровня процентов налогоплательщик должен оценить все займы на предмет их сопоставимости. При этом надо учесть сумму, валюту, срок обеспечения. В учетной политике можно предусмотреть критерии распределения займов на такие категории. Например, чтобы условия по срокам были сопоставимыми, можно выделить обязательства, выданные на один месяц, от одного до трех месяцев, от трех до шести месяцев и т.д. Аналогично можно подойти и к критерию объема - установить, что максимальное отклонение сумм займов друг от друга не должно превышать, к примеру, 20 процентов <1>.

<1> Учет, налоги, право. 2005. N 30. С. 6.

В качестве займа могут выступать не только денежные средства, но и любые другие вещи, определенные родовыми признаками (ст. 807 ГК РФ). Этим имуществом вполне могут быть и акции, поскольку они являются эмиссионными ценными бумагами, т.е. все акции одного вида в рамках одного выпуска обладают равными правами, имеют одинаковую номинальную стоимость. Следовательно, акции определяются родовыми признаками. Это условие, которое необходимо выполнить для передачи вещи по договору займа.

При получении акций заемщик сталкивается с проблемой установления цены, по которой нужно учитывать поступившие бумаги. В гл. 25 НК РФ отсутствует порядок учета акций, полученных по договору займа. В то же время имущество, полученное по договору займа, не является доходом организации (пп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ), поэтому объекта налогового учета не возникает. В бухгалтерском учете правила определения цены полученных акций установлены в ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений".

Если договор предусматривает исполнение обязательств неденежными средствами, то первоначальная стоимость вложений, приобретенных по таким договорам, рассчитывается следующим образом. Она равна цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов (п. 14 ПБУ 19/02). В дальнейшем на каждую отчетную дату эта цена корректируется (п. 20 ПБУ 19/02).

При отсутствии сравнимых обстоятельств акции должны быть отражены в бухгалтерском учете по рыночной стоимости. Следовательно, в такой же сумме отражается задолженность заимодавцу.

Учет акций по цене, отличной от рыночной, может привести к целому ряду последствий. Предположим, заемщик оприходовал поступившие ценные бумаги по их номинальной стоимости. Тогда информация о финансовом положении организации, предоставляемая пользователям, будет недостоверной. А это нарушение п. 6 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации". В этом случае в результате переоценки акций по рыночной стоимости образуется прибыль. Разница в оценке финансовых вложений включается в состав операционных доходов (п. 20 ПБУ 19/02). Однако такая прибыль в итоге окажется мнимой, так как будет занижена сумма долга по займу.

Еще одна проблема может возникнуть при продаже организацией полученных по договору займа акций. Согласно ст. 807 ГК РФ по окончании договора займа имущество должно быть возвращено собственнику. Заемщику придется приобрести акции того же эмитента и того же выпуска. Их цена должна быть не ниже общей стоимости бумаг, указанной в договоре. Но купить акции "по дешевке" вряд ли удастся. Они возвращаются на рынке ценных бумаг, поэтому приобрести их, скорее всего, можно только по рыночной стоимости. Таким образом, организация получит несуществующую прибыль. Убыток же при погашении займа будет вполне реальным.

Полученные по договору займа акции организация хранить не обязана. Их вполне можно реализовать. В этом случае доход от продажи будет определяться по ст. 280 НК РФ, т.е. при продаже акций доход от реализации уменьшается на цену их выбытия. Она будет складываться из их рыночной стоимости, определенной на дату принятия к учету, и затрат на реализацию (п. 2 ст. 280 НК РФ).

В связи с тем что в налоговом учете порядок определения стоимости акций, полученных в виде займа, не прописан, рыночную стоимость бумаг следует взять из данных бухгалтерского учета. В бухучете полученные по договору займа акции должны учитываться по рыночной стоимости. Конечно, при условии, что для определения цены полученных по договору займа ценных бумаг не было "сравнимых обстоятельств". В противном случае стоимость акций будет равна цене, по которой обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Затраты заемщик сможет учесть в целях налогообложения прибыли, поскольку для возврата займа он понесет реальные расходы, заново приобретая акции.

6.1. Особенности учета возникающих суммовых разниц

При заключении договора займа в условных единицах заемщик должен быть готов к тому, что ему придется возвращать долг в большем или меньшем размере. Это произойдет из-за изменения курса валюты. Соответственно, возникнут суммовые разницы на сумму займа и по начисленным процентам.

При возникновении положительной разницы по займу у организации возникает экономическая выгода в денежной форме, которую можно оценить. А значит, возникает и доход для целей налогообложения (ст. 41 НК РФ). Такой доход нельзя признать доходом от реализации, его надо отразить в составе внереализационных доходов (ст. ст. 248, 249 и 250 НК РФ).

Отрицательную разницу можно учесть при налогообложении прибыли как внереализационный расход. Но сделать это можно только по процентным займам. Расходами для целей налогообложения прибыли признаются лишь те затраты, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Предоставление же беспроцентного займа не связано с деятельностью, направленной на получение дохода.

Заемщик обязан заплатить налог на доходы физических лиц с материальной выгоды, если процентная ставка по договору займа менее 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ, либо если заем валютный, менее 9 процентов годовых (п. 2 ст. 212 НК РФ).

С 2008 г. в Налоговом кодексе РФ теперь четко сказано, что рассчитать налог с материальной выгоды и перечислить эту сумму в бюджет должен налоговый агент - организация или индивидуальный предприниматель, предоставивший физическому лицу заем (кредит) на льготных условиях.

В действующей редакции ст. 212 Налогового кодекса РФ сказано, что "определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, выраженной как экономия на процентах при получении заемных средств, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно... в день уплаты процентов, но не реже чем один раз в налоговый период". То есть действующая редакция предполагает, что рассчитывать и платить налог должен сам налогоплательщик. ФНС России в Письме от 13 марта 2006 г. N 04-1-02/130@ также указывает, что налогоплательщик обязан самостоятельно рассчитать налоговую базу и уплатить налог на доходы физических лиц с доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств. А организация-работодатель, выдавшая данные средства, может выступать в качестве налогового агента по налогу на доходы физических лиц в данном случае только при предоставлении ей таких полномочий налогоплательщиком. Ведь согласно п. 1 ст. 26 Налогового кодекса РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Кодексом. На основании п. 1 ст. 29 Налогового кодекса РФ уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

А в свою очередь, п. 3 ст. 29 Налогового кодекса РФ определяет: уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. То есть если заемщик выдал заимодавцу доверенность, заверенную нотариусом, то организация может выступать налоговым агентом. Подтверждают эту точку зрения и арбитражные суды. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 30 августа 2006 г. N Ф09-7737/06-С2.

Однако Минфин России в Письме от 2 апреля 2007 г. N 03-04-06-01/101 указал, что НДФЛ с материальной выгоды должен удержать и перечислить налоговый агент. Вторят чиновникам главного финансового ведомства и судьи ФАС Дальневосточного округа (Постановление от 14 февраля 2007 г. N Ф03-А24/06-2/4804). С 2008 г. неоднозначной трактовке законодательства придет конец. В Налоговом кодексе РФ будет четко сказано, что НДФЛ с материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств должен удержать и заплатить налоговый агент. Обратите внимание: из каждого правила есть исключения. Так, материальная выгода, полученная в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты, НДФЛ не облагается. Федеральный закон N 216-ФЗ уточнил, что речь идет о банковских картах. Кроме того, с 2008 г. не надо удерживать налог с материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на

территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них. При условии, что налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ. В настоящее время такая материальная выгода облагается по ставке 13 процентов.

Налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, налоговый агент должен сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме N 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

В приказе об учетной политике также указываются состав и порядок списания затрат, связанных с получением и использованием займов.

Глава 7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Учетная политика для бюджетных учреждений регулируется отдельным нормативно-правовым актом - Приказом Минфина от 10 февраля 2006 г. N 25н.

Приказом Минфина России от 10 февраля 2006 г. N 25н утверждена новая Инструкция по бюджетному учету (далее - Инструкция).

В Инструкции получили отражение финансовые и хозяйственные операции, часто встречающиеся в практической деятельности бюджетных учреждений и не прописанные в прежней Инструкции. Номера счетов по кодам классификации операций сектора государственного управления и номера аналитических счетов приведены в соответствие с кодами экономической классификации, утвержденными Приказом Минфина России от 21 декабря 2005 г. N 152н.

Инструкция состоит из четырех частей. Часть I посвящена вопросам организации бюджетного учета, ч. II представляет собой собственно План счетов бюджетного учета, в ч. III разъясняется порядок применения Плана счетов бюджетного учета и, наконец, ч. IV регламентирует порядок учета операций по централизованному снабжению материальными ценностями.

Кроме того, Инструкция имеет пять Приложений: корреспонденцию счетов бюджетного учета (Приложение N 1), унифицированные формы первичных учетных документов (Приложение N 2), перечень рекомендуемых регистров бюджетного учета с указанием обязательных реквизитов и показателей (Приложение N 3), таблицу соответствия кода счета бюджетного учета коду классификации доходов, ведомственной, функциональной классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицита бюджета (Приложение N 4) и классификацию операций сектора государственного управления (Приложение N 5). Приложение N 4 является новым и применяется вместо аналогичной таблицы, приведенной в Приказе Минфина России от 24 февраля 2005 г. N 26н.

Бюджетный учет - это бухгалтерский учет, который ведется в государственных органах, органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях. Инструкция определяет бюджетный учет как упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими бюджетных учреждений) и операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств.

Таким образом, объектами бюджетного учета являются доходы бюджета, источники финансирования дефицита, расходы, операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета, а также сметы доходов и расходов бюджетных учреждений.

7.1. Доходы бюджета

Доходами бюджета признаются денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством РФ в распоряжение органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Согласно ст. 39 Бюджетного кодекса РФ правовую базу формирования доходов бюджетов составляют:

1) бюджетное законодательство Российской Федерации, которое состоит из Бюджетного кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о федеральном бюджете на соответствующий год, законов субъектов Российской Федерации о бюджетах субъектов Российской Федерации на соответствующий год и иных федеральных законов, законов субъектов Российской Федерации и нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления, регулирующих бюджетные отношения (ст. 2 Бюджетного кодекса РФ);

2) законодательство о налогах и сборах, которое в соответствии со ст. 1 Налогового кодекса РФ распадается на следующие подуровни:

а) законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, состоящее из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах;

б) законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ;

в) нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах, принимаемые представительными органами местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

В доходах бюджетов могут быть частично централизованы доходы, зачисляемые в бюджеты других уровней бюджетной системы Российской Федерации для целевого финансирования централизованных мероприятий. Нормативы централизации доходов утверждаются федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, законом субъекта Российской Федерации о региональном бюджете на очередной финансовый год.

В доходах бюджетов также могут быть частично централизованы и различные безвозмездные перечисления:

а) от нерезидентов;

б) от бюджетов других уровней;

в) от государственных внебюджетных фондов;

г) от государственных организаций;

д) от наднациональных организаций;

е) средства, передаваемые в целевые бюджетные фонды;

ж) прочие безвозмездные перечисления.

В составе доходов бюджетов обособленно учитываются доходы целевых бюджетных фондов.

Доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений (ст. 41 Бюджетного кодекса РФ). К налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы.

Размер предоставленных налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и иных обязательных платежей в бюджет полностью учитывается в доходах соответствующего бюджета.

К неналоговым доходам относятся:

доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;

доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления;

средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия;

доходы в виде финансовой помощи, полученной от бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации, за исключением бюджетных ссуд и бюджетных кредитов;

иные неналоговые доходы.

Налоговые доходы считаются уплаченными с момента, который определяется в Налоговом кодексе РФ. Так, если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с Налоговым кодексом РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

7.2. Расходы бюджета

Формирование расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации осуществляется в соответствии с расходными обязательствами, обусловленными установленным законодательством Российской Федерации разграничением полномочий федеральных органов

государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, исполнение которых согласно законодательству Российской Федерации, международным и иным договорам и соглашениям должно происходить в очередном финансовом году за счет средств соответствующих бюджетов.

Статьей 66 Бюджетного кодекса РФ расходы бюджетов в зависимости от их экономического содержания подразделяются на текущие расходы и капитальные расходы. Такая группировка расходов устанавливается экономической классификацией расходов бюджетов Российской Федерации.

Средства от возврата государственных кредитов, бюджетных кредитов, в том числе средства, получаемые от продажи имущества и другого обеспечения, переданного получателями бюджетных кредитов и государственных или муниципальных гарантий соответствующим органам исполнительной власти в качестве обеспечения обязательств по бюджетным кредитам и государственным или муниципальным гарантиям, отражаются в составе расходов бюджетов со знаком "минус".

В соответствии со ст. 67 Бюджетного кодекса РФ капитальными расходами бюджетов признается часть расходов бюджетов, обеспечивающая инновационную и инвестиционную деятельность, включающая статьи расходов, предназначенные для инвестиций в действующие или вновь создаваемые юридические лица в соответствии с утвержденной инвестиционной программой, средства, предоставляемые в качестве бюджетных кредитов на инвестиционные цели юридическим лицам, расходы на проведение капитального (восстановительного) ремонта и иные расходы, связанные с расширенным воспроизводством, расходы, при осуществлении которых создается или увеличивается имущество, находящееся в собственности соответственно Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, другие расходы бюджета, включенные в капитальные расходы бюджета в соответствии с экономической классификацией расходов бюджетов Российской Федерации.

В составе капитальных расходов бюджетов может быть сформирован бюджет развития.

Текущими расходами бюджетов признается часть расходов бюджетов, обеспечивающая текущее функционирование органов государственной власти, органов местного самоуправления, бюджетных учреждений, оказание государственной поддержки другим бюджетам и отдельным отраслям экономики в форме дотаций, субсидий и субвенций на текущее функционирование, а также другие расходы бюджетов, не включенные в капитальные расходы в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации.

Предоставление бюджетных средств осуществляется в следующих формах:

ассигнований на содержание бюджетных учреждений;

средств на оплату товаров, работ и услуг, выполняемых физическими и юридическими лицами по государственным или муниципальным контрактам;

трансфертов населению;

ассигнований на реализацию органами местного самоуправления обязательных выплат населению, установленных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, правовыми актами представительных органов местного самоуправления;

ассигнований на осуществление отдельных государственных полномочий, передаваемых на другие уровни власти;

ассигнований на компенсацию дополнительных расходов, возникших в результате решений, принятых органами государственной власти, приводящих к увеличению бюджетных расходов или уменьшению бюджетных доходов;

бюджетных кредитов юридическим лицам (в том числе налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств);

субвенций и субсидий физическим и юридическим лицам;

инвестиций в уставные капиталы действующих или вновь создаваемых юридических лиц;

межбюджетных трансфертов;

кредитов и займов внутри страны за счет государственных внешних заимствований;

кредитов иностранным государствам;

средств на обслуживание долговых обязательств, в том числе государственных или муниципальных гарантий.

Статья 70 Бюджетного кодекса РФ определяет расходы бюджетных учреждений. По нормам этой статьи бюджетные учреждения расходуют бюджетные средства исключительно на:

оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами, регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;

перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;

трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и правовыми актами органов местного самоуправления;

командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации;
оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;
оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.
Расходование бюджетных средств бюджетными учреждениями на иные цели не допускается.

7.3. Дефицит бюджета

Бюджетным дефицитом является превышение расходов бюджета над его доходами. Согласно ст. 92 Бюджетного кодекса РФ в случае принятия бюджета на очередной финансовый год с дефицитом соответствующим законом (решением) о бюджете утверждаются источники финансирования дефицита бюджета.

В случае принятия бюджета на очередной финансовый год без дефицита соответствующим законом (решением) о бюджете может быть предусмотрено привлечение средств из источников финансирования дефицита бюджета для финансирования расходов бюджета в пределах расходов на погашение долга.

Текущие расходы бюджета субъекта Российской Федерации, местного бюджета, утвержденные соответственно законом о бюджете субъекта Российской Федерации или нормативным актом представительного органа местного самоуправления, не могут превышать объем доходов бюджета субъекта Российской Федерации, объем доходов местного бюджета, утвержденные соответственно законом о бюджете субъекта Российской Федерации или нормативным актом представительного органа местного самоуправления.

Размер дефицита федерального бюджета, утвержденный федеральным законом о федеральном бюджете, не может превышать суммарный объем бюджетных инвестиций и расходов на обслуживание государственного долга Российской Федерации в соответствующем финансовом году. А размер дефицита бюджета субъекта Российской Федерации, утвержденный законом субъекта Российской Федерации о бюджете на соответствующий год, не может превышать 15 процентов объема доходов бюджета субъекта Российской Федерации без учета финансовой помощи из федерального бюджета.

В случае утверждения законом субъекта Российской Федерации о бюджете на соответствующий год размера поступлений от продажи имущества предельный размер дефицита бюджета субъекта Российской Федерации может превышать ограничение, установленное ч. 1 настоящего пункта, но не более чем на величину поступлений от продажи имущества.

Что касается размера дефицита местного бюджета, то этот размер, утвержденный нормативным актом представительного органа местного самоуправления о бюджете на соответствующий год, не может превышать 10 процентов объема доходов местного бюджета без учета финансовой помощи из федерального бюджета и бюджета субъекта Российской Федерации.

В случае утверждения нормативным актом представительного органа местного самоуправления о бюджете на соответствующий год размера поступлений от продажи имущества предельный размер дефицита местного бюджета может превышать ограничение, установленное ч. 1 настоящего пункта, но не более чем на величину поступлений от продажи имущества.

Соблюдение установленных законом предельных значений бюджетного дефицита должно обеспечиваться также по данным отчета об исполнении соответствующего бюджета за финансовый год.

Источники финансирования дефицита бюджета утверждаются органами законодательной (представительной) власти в законе (решении) о бюджете на очередной финансовый год по основным видам привлеченных средств (ст. 93 Бюджетного кодекса РФ). Не могут быть такими источниками кредиты Банка России, а также приобретение Банком России долговых обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований при их первичном размещении.

7.4. Смета доходов и расходов бюджетного учреждения

В смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Порядок составления и утверждения сметы бюджетного учреждения регламентирован ст. 221 Бюджетного кодекса РФ. В течение 10 дней со дня получения уведомления о бюджетных

ассигнованиях бюджетное учреждение обязано составить и представить на утверждение вышестоящего распорядителя бюджетных средств смету доходов и расходов по установленной форме. В течение пяти дней со дня представления указанной сметы распорядитель бюджетных средств утверждает эту смету.

Смета доходов и расходов бюджетного учреждения, являющегося главным распорядителем бюджетных средств, утверждается руководителем главного распорядителя бюджетных средств.

Смета доходов и расходов бюджетного учреждения в течение одного рабочего дня со дня ее утверждения передается бюджетным учреждением в орган, исполняющий бюджет.

В определении бюджетного учета, данном в Инструкции, отражен принцип единства бюджетной системы Российской Федерации, означающий единство бюджетного законодательства РФ, принципов организации и функционирования бюджетной системы РФ, форм бюджетной документации и отчетности, бюджетной классификации, санкций за нарушение бюджетного законодательства РФ, единый порядок установления и исполнения расходных обязательств.

Единство бюджетной системы основано на взаимодействии бюджетов всех уровней. Механизм частичного перераспределения финансовых ресурсов может включать в себя использование регулирующих доходных источников, предоставление субвенций.

Единство бюджетной системы реализуется через единую налоговую, социально-экономическую и инвестиционную политику. Бюджеты охватывают все доходы и расходы органов государственной власти и управления, реально отражают их источники и направления использования. Статьей 215 Бюджетного кодекса в Российской Федерации установлено казначейское исполнение бюджетов, что также является частью реализации принципа единства бюджетной системы. Исполнение бюджетов всех уровней должно осуществляться с поэтапным соблюдением последовательно осуществляемых процедур санкционирования и финансирования.

Принцип единства бюджетной системы не существует без принципа самостоятельности бюджетов, которые в совокупности представляют собой динамическую систему. Это вызвано тем, что полная реализация принципа единства возможна только путем ограничения самостоятельности нижестоящих бюджетов и наоборот.

В то же время Инструкция устанавливает, что формы регистров бюджетного учета, учитывающие специфику исполнения соответствующего бюджета, а также правила их ведения утверждаются органом, организующим исполнение соответствующего бюджета бюджетной системы РФ. При отсутствии в корреспонденции счетов бюджетного учета (Приложение N 1) операций, отражающих деятельность учреждений, главные распорядители средств бюджета имеют право определять необходимую для отражения в бюджетном учете корреспонденцию счетов в части, не противоречащей Инструкции (п. 9 Инструкции).

Основными источниками правового регулирования бюджетного учета являются Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (действует с последующими изменениями и дополнениями), Бюджетный кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 15 августа 1996 г. N 115-ФЗ "О бюджетной классификации Российской Федерации" (действует с последующими изменениями и дополнениями) и настоящая Инструкция, поясняющая и конкретизирующая положения названных Федеральных законов.

В Российской Федерации вопросы бюджетного учета впервые получили закрепление на законодательном уровне в Бюджетном кодексе РФ. Бюджетный учет регулируется ст. ст. 240, 243, 256 и др. Бюджетного кодекса РФ.

Бюджетная классификация РФ является аналитической основой бюджетного учета. Она по соответствующим кодам детализирует объекты бюджетного учета, учитываемые на соответствующих балансовых счетах. В соответствии с этой классификацией по кодам детализируются:

- доходы бюджета (в соответствии с классификацией доходов бюджетов Российской Федерации);
- расходы бюджета (в соответствии с функциональной, ведомственной и экономической классификациями расходов бюджетов Российской Федерации);
- источники финансирования дефицита бюджета (в соответствии с классификацией источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации и классификацией источников внешнего финансирования дефицита федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации);
- государственный (муниципальный) долг (в соответствии с классификацией видов государственных внутренних долгов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, видов муниципального долга, классификацией видов государственных внешних долгов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, а также государственных внешних активов Российской Федерации);
- государственные внешние активы Российской Федерации (в соответствии с классификацией видов государственных внешних долгов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, а также государственных внешних активов Российской Федерации).

Бюджетная классификация РФ не содержит классификации видов бюджетных ссуд (кредитов), включаемых в состав государственных (муниципальных) финансовых активов.

По прежней Инструкции некоторые номера счетов по кодам классификации операций сектора государственного управления не соответствовали кодам экономической классификации, а для отдельных кодов экономической классификации не было соответствующих счетов в Плане счетов бюджетного учета, а для отдельных кодов экономической классификации вообще не было соответствующих счетов в Плане счетов бюджетного учета.

Теперь эти несоответствия устранены. Классификация операций сектора государственного управления (Приложение N 5 к Инструкции) приведена в соответствие с кодами экономической классификации, утвержденной Приказом Минфина России от 21 декабря 2005 г. N 152н (Приложение N 5 Приказа).

7.5. Первичные учетные документы в бюджетном учете

Все проводимые бюджетными учреждениями финансовые операции оформляются первичными учетными документами. Это могут быть приходный и расходный кассовый ордер, акт о списании групп объектов основных средств, требование-накладная, акт о приеме-передаче объекта основных средств, акт о списании автотранспортных средств и другие первичные документы, приведенные в Приложении N 2 к Инструкции.

В этом Приложении также содержатся указания по применению отдельных форм учетных документов. Например, такой документ, как расчетно-платежная ведомость (код формы 0504401) применяется для отражения начисления заработной платы и выплат, произведенных работникам в течение месяца и причитающихся в окончательный расчет, удержанных из заработной платы налогов и других сумм. Она составляется по учреждению, подписывается исполнителем и лицом, проверившим документ. В конце ведомости кассир должен сделать надпись о фактически выплаченной и о неполученной суммах заработной платы, сверить эти суммы с общим итогом по платежной или расчетно-платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью.

В централизованных бухгалтериях расчетно-платежная ведомость составляется отдельно на каждое обслуживаемое учреждение, подписывается руководителем этого учреждения, руководителем группы учета и исполнителем.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (код формы 0504421) применяется для учета использования рабочего времени и начисления заработной платы.

Табель ведется ежемесячно по установленной форме лицами, назначенными приказом по учреждению в целом или в разрезе структурных подразделений (отделов, отделений, факультетов, лабораторий и др.). Он открывается ежемесячно за 2 - 3 дня до начала расчетного периода на основании табеля за прошлый месяц.

Записи в табель и исключение из табеля работников должны производиться только на основании документов по учету личного состава: приказов о приеме на работу, переводе, увольнении.

В табеле регистрируются только случаи отклонений. В верхней половине строки на каждого работника, у которого имелись отклонения от нормального использования рабочего времени, записываются часы отклонений, а в нижней - условные обозначения отклонений.

В нижней части строки записываются также часы работы в ночное время.

Если у одного и того же работника в один и тот же период в использовании рабочего времени имелось два вида отклонений, одно из которых - работа в ночное время, то нижняя часть строки заполняется дробью, числитель которой - условное обозначение отклонений, а знаменатель - ночные часы. При наличии более двух отклонений в один день фамилия работника в табеле повторяется 2 раза.

В конце месяца работником, ответственным за ведение табеля, определяется общее количество дней (часов) явок, дней (часов) неявок, а также количество часов по видам переработок (замещение, работа в праздничные дни, ночные часы и другие виды оплаты) с записью их в соответствующие графы (35, 42, 43, 45, 47, 49, 51). Заполненный табель подписывается лицом, ведущим табельный учет.

Заполненный табель и другие документы, оформленные соответствующими подписями, в установленные сроки сдаются в бухгалтерию для проведения расчетов по соответствующим графам "Сумма" (41, 44, 46, 48, 50, 52), после утверждения табеля руководителем учреждения он используется для составления расчетно-платежной ведомости.

Такой первичный документ, как уведомление о лимитах бюджетных обязательств (код формы 0504822), составляется органом, осуществляющим кассовое обслуживание исполнения бюджета (главным распорядителем, распорядителем), и направляется соответственно главному распорядителю (распорядителю, получателю) бюджетных средств.

В заголовочной части уведомления указывается наименование органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главного распорядителя, распорядителя). По строке "Кому" указывается наименование получателя уведомления: главного распорядителя (распорядителя, получателя). В строке "Приложения" указываются наименования документов, являющихся приложениями к уведомлению о лимитах бюджетных обязательств.

Заполнение строки "Специальные указания" осуществляется в случае необходимости. Например, при сокращении главному распорядителю лимитов бюджетных обязательств по фактам нецелевого использования средств бюджета, установленным органами государственного финансового контроля, направляется данному главному распорядителю уведомление на сумму заблокированных лимитов бюджетных обязательств с пометкой в строке "Специальные указания" "Блокировка лимитов бюджетных обязательств".

В графе 1 указываются коды по Бюджетной классификации Российской Федерации лимитов бюджетных обязательств, которые должны быть идентичны кодам бюджетных ассигнований, предусмотренных в сводной бюджетной росписи по главным распорядителям, распорядителям, получателям бюджетных средств.

В графу 2 вносятся объемы лимитов бюджетных обязательств, утверждаемые главному распорядителю (распорядителю), получателю на год с учетом внесенных изменений по состоянию на дату формирования уведомления о лимитах бюджетных обязательств.

В графе 3 проставляется текущее изменение (уменьшение или увеличение) лимитов бюджетных обязательств относительно лимитов бюджетных обязательств, ранее доведенных главному распорядителю (распорядителю), получателю. В конце документа по графам 2 и 3 указываются итоговые объемы лимитов бюджетных обязательств.

Последняя страница уведомления подписывается руководителем органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главным распорядителем, распорядителем).

Первый экземпляр уведомления о лимитах бюджетных обязательств остается в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджета (у главного распорядителя, распорядителя), второй экземпляр направляется соответствующему главному распорядителю (распорядителю, получателю). Каждая завершенная страница нумеруется по порядку.

При заполнении уведомления устанавливаются следующие контрольные соотношения: суммы изменения лимитов бюджетных обязательств, указанные в графе 3, не могут быть больше лимитов бюджетных обязательств, указанных в графе 2 в целом и по каждой отдельной строке.

Первичные учетные документы проверяются и принимаются к учету, а их данные отражаются в регистрах бюджетного учета. В Инструкции установлены следующие регистры бюджетного учета:

- Журнал операций по счету "Касса";
- Журнал операций с безналичными денежными средствами;
- Журнал операций расчетов с подотчетными лицами;
- Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;
- Журнал операций расчетов по оплате труда;
- Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- Журнал по прочим операциям;
- Главная книга.

Как видно из приведенного перечня, Инструкцией внесены уточнения в наименования журналов операций: регистр "Журнал операций по банковскому счету" переименован в "Журнал операций с безналичными денежными средствами", а регистр "Журнал операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям" переименован в "Журнал операций расчетов по оплате труда". Несмотря на изменение наименования последнего Журнала, в нем по-прежнему будут отражаться операции по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям.

"Журнал операций с безналичными денежными средствами" применяется теперь не только для отражения операций по счетам 201.01, 201.02, 201.03, 201.06, 201.07, а также для отражения операций по движению финансовых вложений по счетам 204.00 "Финансовые вложения".

Главная книга - это один из регистров бюджетного учета. Она является основой для формирования отчетов об исполнении бюджета. Вопросам отчетности об исполнении бюджетов посвящена ст. 241 Бюджетного кодекса РФ. Этой статьей установлены виды отчетности по периодичности их составления:

- оперативная отчетность - отчетность, составляемая на любые даты, кроме 1 января, 1 апреля, 1 июля, 1 октября;

- ежеквартальная, полугодовая - отчетность, составляемая на 1 апреля, 1 июля и 1 октября;
- годовая - отчетность, составляемая на 1 января.

Указанные виды отчетности отличаются по срокам и своему содержанию - наиболее полной, всесторонне характеризующей исполнение бюджета по всем кодам бюджетной классификации Российской Федерации является годовая отчетность. Целью годовой отчетности является

формирование данных о кассовых расходах, которые сопоставляются с плановыми назначениями, установленными законом (решением представительного органа местного самоуправления) о бюджете. Формирование годовой отчетности осуществляется после представления всеми главными распорядителями бюджетных средств бухгалтерской отчетности.

Оперативная отчетность имеет более сжатые сроки формирования, и в ней основным показателем выступают данные о финансировании расходов бюджета, при этом данные о кассовых расходах могут формироваться только по функциональной классификации расходов бюджетов Российской Федерации.

Данные всех видов отчетности (в том числе оперативной) должны быть подтверждены данными бухгалтерского учета исполнения бюджета.

Сбор, свод, составление и представление отчетности об исполнении бюджета осуществляются исполнительным органом. В составе годовой и квартальной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений также представляется объяснительная записка об исполнении сметы доходов и расходов.

На федеральном уровне, как указано в ст. 263 БК, органом, представляющим ежеквартальные и годовой отчеты об исполнении федерального бюджета в Федеральное Собрание Российской Федерации, является Правительство Российской Федерации. При этом функции сбора, свода и составления отчетности об исполнении федерального бюджета ст. 165 БК РФ возложены на Министерство финансов РФ.

В аналогичном порядке организован процесс сбора, составления и представления отчетности об исполнении бюджетов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований), при котором сбор и составление отчетности об исполнении бюджета являются функцией финансового органа субъекта Российской Федерации (муниципального образования), исполняющего бюджет (п. 1 ст. 271 БК РФ).

Порядок рассмотрения представительными органами оперативных, ежеквартальных и полугодовых отчетов об исполнении бюджета устанавливается правовыми актами этих представительных органов. Соответствующие контрольные органы в отношении отчетности об исполнении бюджета осуществляют полномочия, предусмотренные ст. 157 Бюджетного кодекса.

Главное управление Федерального казначейства на основании полученной отчетности об исполнении консолидированного бюджета субъекта Федерации формирует отчет об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации.

Установление единой методологии отчетности об исполнении бюджета производится в соответствии со ст. 241 БК РФ Правительством Российской Федерации.

Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением от 30 июня 2004 г. N 329, функции по методологическому руководству бухгалтерским учетом и отчетностью Правительством Российской Федерации возложены на Минфин России. Кроме того, ст. 165 БК РФ в числе бюджетных полномочий Минфина России указано установление порядка составления отчетности об исполнении бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Минфином России в соответствии с возложенными на него функциями ежегодно издаются нормативные правовые акты, регулирующие порядок формирования и представления годовой бухгалтерской отчетности об исполнении бюджета территориальными органами Федерального казначейства и финансовыми органами субъектов Российской Федерации.

В соответствии со ст. 256 Бюджетного кодекса РФ все операции, связанные с поступлением в федеральный бюджет доходов и поступлений из источников финансирования дефицита федерального бюджета, а также с санкционированием и финансированием расходов федерального бюджета, регистрируются в Главной книге Федерального казначейства. Указанная норма реализует требования ст. 243 Бюджетного кодекса РФ, согласно которой в процессе исполнения федерального бюджета запрещается осуществление операций, минуя систему балансовых счетов Федерального казначейства.

7.6. Общая характеристика новаций, внесенных в План счетов бюджетного учета

В ст. 240 Бюджетного кодекса РФ закреплено положение о том, что бюджетный учет основывается на едином плане счетов.

Единый план счетов бюджетного учета можно рассматривать в двух аспектах. Во-первых, исходя из ст. 29 БК РФ, закрепляющей принцип единства бюджетной системы Российской Федерации, план счетов должен быть единым в том смысле, что подлежит применению при ведении бухгалтерского учета бюджетов всех уровней. В этом случае будет обеспечен единый порядок ведения бухгалтерского учета средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов. Во-вторых, понятие "единый план счетов"

предполагает наличие плана счетов, в котором систематизированы балансовые счета по всем объектам бюджетного учета.

Содержание ст. 240 БК РФ предопределяет необходимость формирования единого плана счетов бюджетного учета, в котором должны быть отражены все объекты, как бухгалтерского учета исполнения бюджетов, так и бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях.

Учитывая, что государственные внебюджетные фонды входят в бюджетную систему Российской Федерации, в Единый план счетов бюджетного учета должны быть включены счета, предназначенные для учета доходов, расходов, источников финансирования государственных внебюджетных фондов, а также операции, совершаемые в процессе их исполнения.

Поскольку в процессе исполнения федерального бюджета осуществляется формирование государственной (муниципальной) казны и доходы от использования (реализации) средств государственной (муниципальной) казны подлежат зачислению в бюджет, в разрабатываемый Единый план счетов бюджетного учета подлежат также включению счета, характеризующие состояние и операции с драгоценными металлами и драгоценными камнями, недвижимым имуществом, не закрепленным за учреждениями (предприятиями) в оперативное управление (хозяйственное ведение).

Единый план счетов бюджетного учета устанавливается Правительством Российской Федерации. В соответствии с Положением о Министерстве финансов Российской Федерации утверждение планов счетов, типовых форм бухгалтерского учета и отчетности, инструкций по их применению и порядку составления отчетности (кроме банковского бухгалтерского учета) является функцией Минфина России.

Таким образом, утверждение Единого плана счетов бюджетного учета Правительством Российской Федерации возложено на Минфин России.

Номер счета Плана счетов бюджетного учета состоит из двадцати шести разрядов:

1 - 17 разряды - код классификации доходов, ведомственной, функциональной классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицита бюджетов;

18 разряд - код вида деятельности (1 - бюджетная деятельность, 2 - деятельность, приносящая доход, 3 - деятельность со средствами, находящимися во временном распоряжении);

19 - 21 разряды - код синтетического счета Плана счетов бюджетного учета;

22 - 23 разряды - код аналитического счета Плана счетов бюджетного учета;

24 - 26 разряды - код классификации операций сектора государственного управления.

При этом 18 - 23 разряды образуют код счета бюджетного учета.

Инструкцией внесены существенные изменения в определения кодов деятельности бюджетных организаций. Одно из главных изменений - это ликвидация отдельной системы бюджетного учета по целевым средствам учреждения (бывший код вида деятельности 3 - деятельность за счет целевых средств и безвозмездных поступлений) и упразднение понятия "предпринимательская деятельность" в коде вида деятельности 2.

Учет предпринимательской деятельности, целевых средств и безвозмездных поступлений теперь надо отражать на одних и тех же счетах с признаком "2" в разряде 18. В Планах счетов бюджетного учета не предусмотрены отдельные счета для учета целевых средств. Исключено и положение о том, что при отсутствии возможности отнесения к определенному виду деятельности в 18-м разряде номера счета Плана счетов бюджетного учета можно использовать код вида деятельности "0". Это связано с тем, что в балансе предусмотрено строгое равенство итоговых данных сумме бюджетных и внебюджетных средств.

Счет 0 20102 000 "Деятельность со средствами, находящимися во временном распоряжении" применяется для учета денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранной валюте, поступивших во временное распоряжение учреждения (например, средств, изъятых в ходе дознания, предварительного следствия и являющихся вещественными доказательствами, при наложении ареста на имущество обвиняемого (подозреваемого), на которые может быть обращено взыскание в целях возмещения причиненного материального ущерба или исполнения приговора в части конфискации имущества; средств, полученных на ответственное хранение).

Указанные денежные средства при наступлении определенных условий подлежат возврату владельцу или передаче по назначению в установленном порядке.

Таким образом, в Инструкции теперь нет предпринимательской деятельности, однако в Бюджетном, Налоговом и Гражданском кодексах Российской Федерации никто не отменял понятия "предпринимательская и иная приносящая доход деятельность".

В соответствии с п. 3 ст. 321.1 "Особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями" Налогового кодекса РФ при отражении прочих расходов в смете за счет внебюджетных источников применяется четкое понятие "предпринимательская деятельность", что не соответствует наименованию кода деятельности 2 Инструкции.

Статья 251 "Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы" Налогового кодекса РФ дает четкое понятие "доходов и расходов по средствам целевого финансирования и целевых

поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности" (бывший код деятельности 3), и учет этих средств должен осуществляться по каждому виду поступлений отдельно. Эти средства учитываются обособленно в налоговом учете и отражаются на отдельном листе налоговой декларации по налогу на прибыль.

Учитывая вышеизложенное, при объединении в единый код вида деятельности 2 - приносящая доход деятельность фактически все внебюджетные поступления (ранее "доходы от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности" и "доходы за счет целевых средств и безвозмездных поступлений"), аналитический учет этих видов доходов и соответственно расходов по ним должны обеспечивать соблюдение положений Налогового кодекса РФ, то есть иметь отличительные признаки.

Новый План счетов бюджетного учета содержит счета с обновленными кодами КОСГУ. К счетам 304.04 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств", 304.05 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджета", 401.01 "Финансовый результат текущей деятельности учреждения", 401.02 "Финансовый результат по резервному фонду", 500.01 "Лимиты бюджетных обязательств", 500.02 "Принятые бюджетные обязательства текущего года", 501.03 "Бюджетные ассигнования" добавились счета 212 "Прочие выплаты", 213 "Начисления на оплату труда" и 290 "Прочие расходы".

В Инструкции разъяснен порядок ведения счетов по кодам КОСГУ, которые отражают увеличение и уменьшение активов и обязательств. Такие счета ведутся только в течение финансового года. При завершении отчетного финансового года обороты по счетам, отражающим увеличение и уменьшение активов и обязательств, в регистры бюджетного учета следующего финансового года не переходят. Порядок закрытия таких счетов в Инструкции не прописан.

Номера аналитических счетов приведены в соответствие кодам экономической классификации, что существенно облегчает порядок их применения. Кроме того, появились и новые счета, например счет 210.03 "Расчеты по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств", который применяется для отражения учреждением временных кассовых разрывов по операциям с наличными денежными средствами. Счет 210.03 применяется вместо счета 306.00 "Расчеты по выплате наличных денег органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов", который использовался временно на основании Письма Минфина России от 18 марта 2005 г. N 02-14-10а/462 "О порядке применения Правил обеспечения наличными деньгами получателей средств бюджетов".

Введен новый счет 104.07 "Амортизация прочих основных средств" для учета амортизации основных средств, учитываемых на счете 101.09 "Прочие основные средства".

Счет 0 10200 000 "Непроизведенные активы" заменяется на счет 0 10201 000 "Нематериальные активы". Но непроизведенные активы совсем не пропали. После п. 28 появилась позиция - счет 0 10300 000 "Непроизведенные активы".

При безвозмездной передаче нематериальных активов к ранее задействованным добавился по кредиту счет 0 30404 320 - "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению нематериальных активов".

Счет 0 10505 000 "Прочие материальные запасы" меняется на счет 0 10506 000 "Прочие материальные запасы". Счет 0 10506 000 "Готовая продукция" заменяется счетом 0 10507 000 "Готовая продукция".

Формирование фактической стоимости при приобретении, безвозмездном получении, изготовлении хозяйственным способом материальных запасов осуществляется на счете 0 10604 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

Оприходование материальных запасов отражается по дебету счетов "Материальные запасы" и кредиту счета 0 10604 440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

В разд. 2 "Финансовые активы" и 3 "Обязательства" меняются позиции по нумерации счетов.

Изменились наименования некоторых счетов. Так, счет 207.00 "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам, ссудам" переименован в "Расчеты с дебиторами по бюджетным кредитам", поскольку в Бюджетном кодексе РФ закреплено понятие "бюджетный кредит" и не используется понятие "бюджетная ссуда". В соответствии со ст. 6 Бюджетного кодекса РФ бюджетный кредит представляет собой форму финансирования бюджетных расходов, которая предусматривает предоставление средств юридическим лицам или другому бюджету на возвратной и возмездной основах.

Статья 76 Бюджетного кодекса РФ устанавливает, что бюджетный кредит может быть предоставлен юридическому лицу, не являющемуся государственным или муниципальным унитарным предприятием, на основании договора, заключенного в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации с учетом положений настоящего Кодекса и иных нормативных актов. Такой договор является разновидностью договора займа (см. ст. 817 ГК РФ).

Бюджетный кредит предоставляется на условиях возмездности и возвратности. Не допускается предоставление бюджетных кредитов на условиях безвозмездности. Если в договоре о предоставлении банковского кредита не указан размер процентов, подлежащих уплате за пользование бюджетными средствами в качестве заемных, то заемщик обязан уплатить их исходя из размера существующей на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части ставки рефинансирования. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа (см. ст. 809 ГК РФ).

Заемщик обязан возвратить в соответствующий бюджет полученную сумму займа в срок и в порядке, которые предусмотрены договором. Установленный в договоре предоставления бюджетного кредита срок возврата заемных средств должен соответствовать лимитам, указанным при утверждении бюджета на соответствующий финансовый год. Сумма бюджетного кредита может быть возвращена досрочно с согласия заимодавца. Если иное не предусмотрено договором займа, сумма займа считается возвращенной в момент передачи ее заимодавцу или зачисления соответствующих денежных средств на его банковский счет (см. ст. 810 ГК РФ).

При утверждении бюджета на очередной финансовый год указываются цели, на которые может быть предоставлен бюджетный кредит, условия и порядок предоставления бюджетных кредитов, лимиты их предоставления на срок в пределах года и на срок, выходящий за пределы бюджетного года, а также ограничения по субъектам использования бюджетных кредитов.

Бюджетные кредиты предоставляются только при наличии следующих условий:

- при условии предоставления заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства по возврату указанного кредита;
- при условии, что получатель бюджетного кредита не имеет просроченной задолженности по ранее предоставленным бюджетным средствам на возвратной основе;
- при условии проведения предварительной проверки финансового состояния получателя бюджетного кредита финансовым органом или по его поручению уполномоченным органом.

Уполномоченные органы имеют право на проверку получателя бюджетного кредита в любое время действия кредита. Уполномоченные органы проводят также проверку целевого использования бюджетного кредита.

Пункт 3 ст. 76 Бюджетного кодекса РФ устанавливает, что в качестве способов обеспечения исполнения обязательств по возврату бюджетного кредита могут быть использованы только банковская гарантия, поручительство, залог имущества, в том числе в виде акций, иных ценных бумаг, паев.

Размер предоставляемого обеспечения должен быть не менее 100 процентов предоставляемого кредита. Обеспечение исполнения обязательств должно иметь высокую степень ликвидности.

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 (см. ст. ст. 368 - 379 ГК РФ).

По договору поручительства поручитель обязывается перед кредитором другого лица отвечать за исполнение последним его обязательства полностью или в части (см. ст. ст. 361 - 367 ГК РФ).

В силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодатель), за изъятиями, установленными законом. Залогодержатель имеет право получить на тех же началах удовлетворение из страхового возмещения за утрату или повреждение заложенного имущества независимо от того, в чью пользу оно застраховано, если только утрата или повреждение не произошли по причинам, за которые залогодержатель отвечает (см. ст. ст. 334 - 358 ГК РФ).

Особенности залога недвижимого имущества устанавливаются Федеральным законом "Об ипотеке (залоге недвижимости)", а особенности залога морских судов - Кодексом торгового мореплавания РФ.

Оценка имущества, предоставленного в обеспечение получения бюджетного кредита, осуществляется в соответствии с Федеральным законом "Об оценочной деятельности в Российской Федерации". В соответствии с названным Федеральным законом оценочную деятельность в Российской Федерации могут осуществлять только физические и юридические лица, имеющие специальную лицензию.

При неспособности заемщика обеспечить исполнение обязательств по бюджетному кредиту бюджетный кредит не предоставляется. При невыполнении заемщиком предусмотренных договором предоставления бюджетного кредита обязанностей по обеспечению возврата суммы кредита, а также при утрате обеспечения или ухудшении его условий по обстоятельствам, за

которые заимодавец не отвечает, заимодавец вправе потребовать от заемщика досрочного возврата суммы бюджетного кредита и уплаты причитающихся процентов.

От имени Российской Федерации, ее субъекта или муниципального образования договоры предоставления бюджетных кредитов заключают государственные органы или органы местного самоуправления, уполномоченные на это федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, нормативными актами субъектов Российской Федерации, нормативными актами муниципальных образований.

Заемщиками при предоставлении бюджетных кредитов могут выступать юридические лица, не являющиеся государственными или муниципальными унитарными предприятиями. Законом (решением) о бюджете могут быть установлены ограничения по субъектам использования бюджетных кредитов.

К отчету об исполнении бюджета прилагается отчет о предоставлении и погашении бюджетных кредитов. Такой отчет готовится Министерством финансов РФ (ст. 276 БК РФ), органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления, ответственными за исполнение соответствующих бюджетов.

Пункт 10 ст. 76 Бюджетного кодекса РФ устанавливает последствия нарушения установленного порядка предоставления бюджетных кредитов финансовыми органами, а также принятие в обеспечение имущества низкой ликвидности. Названный пункт признает такое деяние нарушением бюджетного законодательства Российской Федерации и основанием для привлечения к ответственности должностных лиц, допустивших выдачу бюджетных кредитов с нарушением установленного порядка.

Ответственность за данное бюджетное правонарушение устанавливается ст. 298 Бюджетного кодекса РФ. В соответствии с названной статьей предоставление бюджетных кредитов с нарушением установленного порядка влечет наложение штрафов на руководителей государственных органов, органов местного самоуправления в соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях, изъятие в бесспорном порядке сумм предоставленных бюджетных средств, вынесение предупреждения о ненадлежащем исполнении бюджета, а также при наличии состава преступления уголовные наказания, предусмотренные Уголовным кодексом РФ.

Возврат предоставленных юридическим лицам бюджетных средств, а также плата за пользование ими приравниваются к обязательным платежам в бюджет. Данное положение, установленное п. 11 ст. 76, предполагает, что:

- при ликвидации заемщика, если его средств недостаточно для удовлетворения требований всех кредиторов, требования бюджета соответствующего уровня по взысканию суммы бюджетного кредита и процентов за пользование им удовлетворяются в четвертую очередь;

- при недостаточности денежных средств на счете получателя бюджетного кредита для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи во исполнение обязательств по возврату бюджетного кредита и оплате пользования, производится наряду со списанием средств по платежным документам, предусматривающим иные обязательные платежи в бюджеты всех уровней, а также перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, отнесенных ст. 855 ГК РФ к первой и второй очереди (см. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1997 г. N 21-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации").

Требование обеспечения аналитического учета по видам целевых средств из Инструкции исключено. Однако в целях налогового учета обособленный аналитический учет по видам целевых средств необходим, чтобы отследить их целевое использование. Порядок следования счетов по учету нефинансовых активов выстроен в соответствии с кодами КОСГУ.

7.7. Бюджетный учет основных средств

Рассмотрим порядок применения Плана счетов бюджетного учета на примере счета 0 10100 000 "Основные средства". Этот счет используется для учета объектов основных средств, т.е. материальных объектов, которые используются в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения. Материальными объектами также признается имущество казны РФ, субъектов РФ, муниципальных образований.

Как известно, основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по их первоначальной стоимости. При этом первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов

основных средств с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками. Первоначальную стоимость основных средств увеличивают расходы на модернизацию. Причем как в бухгалтерском (п. 27 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"), так и в налоговом учете (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Для основных средств введено понятие "балансовая стоимость". Балансовой стоимостью основных средств является их первоначальная стоимость с учетом изменений в случаях переоценки, достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. В связи с введением данного понятия расчет годовой суммы начисления амортизации основных средств производится линейным способом исходя из балансовой стоимости объектов основных средств.

В Инструкции также приведены бухгалтерские записи по ведомственному перемещению объектов основных средств - по списанию с баланса и по принятию на баланс.

Единицей бюджетного учета основных средств является инвентарный объект - объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно-сочлененных предметов, представляющих единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы.

В Инструкции подробно поясняется, в каких случаях образуются отдельные инвентарные объекты. Так, если здания примыкают друг к другу и имеют общую стену, но каждое из них образует самостоятельное конструктивное целое, то они считаются отдельными инвентарными объектами. А вот надворные постройки, пристройки, ограждения, обеспечивающие функционирование одного здания, не являются самостоятельными инвентарными объектами.

Каждый инвентарный объект имеет свой инвентарный порядковый номер. Исключение составляют лишь объекты стоимостью до 1000 руб. включительно, а также библиотечный фонд, драгоценности и ювелирные изделия. Выдача в эксплуатацию объектов основных средств стоимостью до 1000 руб. включительно теперь будет отражаться по дебету соответствующих счетов аналитического учета: 0 40101 271 "Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов", 0 10604 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)". А списание объектов основных средств стоимостью до 1000 руб. при передаче в эксплуатацию отражается на счете 0 40101 271 "Расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов" вместо применявшегося ранее счета 0 40101 172 "Доходы от реализации активов". И, соответственно, в качестве первых 17 разрядов надо указывать код по функциональной классификации расходов.

Исключено положение, по которому учет основных средств должен был осуществляться в полных рублях. С 1 января 2006 г. учет основных средств должен вестись в рублях с копейками. Теперь в Инструкции четко определено, что сроки и порядок проведения переоценки основных средств, нематериальных активов устанавливаются Правительством РФ.

Мягкий инвентарь и посуда переведены из состава основных средств в материальные запасы. В Инструкцию вводится счет 0 10505 000 "Мягкий инвентарь", и посуда будет учитываться на счете 0 10506 000 "Прочие материальные запасы", в составе которого будет также учитываться книжная, иная печатная продукция, в том числе печатная сувенирная продукция, предназначенная для продажи, кроме библиотечного фонда.

По Инструкции безвозмездная передача объектов основных средств между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям бюджетных средств одного уровня бюджета, между учреждениями разных уровней бюджетов, а также между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджета, а также государственным и муниципальным организациям (ведомственное перемещение), осуществляется по балансовой стоимости объекта с одновременной передачей суммы начисленной на объект амортизации.

При безвозмездной передаче объектов основных средств будут дебетоваться счета 0 30404 310 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению основных средств", 0 40101 241 "Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления государственным и муниципальным организациям", 0 40101 242 "Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций" и, как было ранее, 0 40101 251 "Расходы на перечисления другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации", 0 40101 252 "Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств", 0 40101 253 "Расходы на перечисления международным организациям".

В Инструкции приведены бухгалтерские записи по ведомственному перемещению объектов основных средств как по списанию с баланса, так и по принятию на баланс. Поступление основных средств отражается в общем порядке - сначала делается запись по дебету счета 106.01 "Капитальные вложения в основные средства", и только затем основное средство принимается к учету на счет 101.00 "Основные средства".

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. Статьей 256 НК РФ установлено, что амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом является имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

На основании пп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования, не подлежит амортизации. Однако указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного налогоплательщиком при приватизации.

В соответствии с п. 46 Инструкции учет начисленной амортизации ведется на следующих счетах:

- 0 10401 000 "Амортизация жилых помещений";
- 0 10402 000 "Амортизация нежилых помещений";
- 0 10403 000 "Амортизация сооружений";
- 0 10404 000 "Амортизация машин и оборудования";
- 0 10405 000 "Амортизация транспортных средств";
- 0 1006 000 "Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря";
- 0 10407 000 "Амортизация прочих основных средств";
- 0 10408 000 "Амортизация нематериальных активов".

Общую сумму амортизации, начисленную за отчетный месяц по основным средствам, следует отражать в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Согласно ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей и на основании Классификации основных средств в соответствии с Постановлением Правительства РФ N 1 от 3 января 2002 г.

Таким образом, у налогоплательщика имеется возможность установить срок полезного использования на верхней или нижней границе. На это следует обращать внимание, поскольку очевидно, что перенос стоимости амортизируемого имущества на расходы в течение 3 лет вместо 5 позволяет "быстрее" учитывать данные суммы в целях налогообложения. Кроме того, выбор срока полезного использования в установленных пределах не требует какого-либо обоснования.

Для аналитического учета основных средств используются инвентарные карточки двух видов: инвентарная карточка учета основных средств и инвентарная карточка группового учета основных средств.

Сроки и порядок переоценки основных фондов устанавливаются Правительством РФ. Уточнены также бухгалтерские записи по отражению результатов переоценки. Ранее существовало положение, согласно которому учреждения должны были проводить переоценку стоимости объектов основных средств по состоянию на начало отчетного года. Многие бухгалтеры, опираясь на это положение, считали, что переоценку следует проводить ежегодно. Теперь эта норма отменена.

Любое перемещение основных средств - поступление и внутреннее перемещение, выдача в эксплуатацию, выбытие - оформляется соответствующими первичными документами. В частности, при выбытии основных средств в зависимости от их вида оформляются акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств), акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств), акт о списании автотранспортных средств, акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря, акт о списании исключенной из библиотеки литературы.

Внутреннее перемещение объектов основных средств между материально-ответственными лицами в учреждении отражается по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 10100 000 "Основные средства" (0 10101 310, 0 10102 310, 0 10103 310, 0 10104 310, 0 10105 310, 0 10106 310, 0 10107 310, 0 10108 310, 0 10109 310) и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 10100 000 "Основные средства" (0 10101 310, 0 10102 310, 0 10103 310, 0 10104 310, 0 10105 310, 0 10106 310, 0 10107 310, 0 10108 310, 0 10109 310). Аналогичные записи делаются по нематериальным активам и материальным запасам. При отражении внутреннего перемещения на счетах бюджетного учета обеспечивается равенство данных аналитического и синтетического учета, а следовательно, повышается достоверность данных бюджетного учета.

Основные средства подлежат группировке в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов. При этом используются следующие счета Плана счетов бюджетного учета:

0 10101 000 "Жилые помещения";
0 10102 000 "Нежилые помещения";
0 10103 000 "Сооружения";
0 10104 000 "Машины и оборудование";
0 10105 000 "Транспортные средства";
0 10106 000 "Производственный и хозяйственный инвентарь";
0 10107 000 "Библиотечный фонд";
0 10108 000 "Драгоценности и ювелирные изделия";
0 10109 000 "Прочие основные средства".

Записи по реализации объектов основных средств приведены в Приложении N 1 "Корреспонденция счетов бюджетного учета в бюджетном учреждении" (п. 10). Однако при этом не учитываются особенности реализации имущества, приобретенного за счет бюджетных средств, изложенные в Письмах Федерального казначейства от 13 декабря 2005 г. N 42-7.1-01/2.2-371 и от 30 декабря 2005 г. N 42-7.1-01/2.2-404.

7.8. Бюджетный учет нематериальных активов

Для отнесения активов к нематериальным необходимо, чтобы они удовлетворяли следующим условиям:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения;

- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у учреждения на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.) или права учреждения на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау).

Не являются объектами нематериальных активов:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- незаконченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства.

В бюджетном учете объекты нематериальных активов принимаются во внимание по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью нематериальных активов является стоимость фактических вложений на их приобретение (изготовление), с учетом сумм налога на добавленную стоимость, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения (изготовления) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации).

Стоимость приобретения (изготовления) нематериальных активов включает в себя:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объектов нематериальных активов;

- таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, связанные с уступкой (приобретением) исключительных (имущественных) прав правообладателя;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены объекты нематериальных активов, в соответствии с условиями договора;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов нематериальных активов и доведением их до состояния, пригодного к использованию в установленных целях;

- расходы по изготовлению (израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на оплату труда, услуги сторонних организаций и т.д.).

Изменение первоначальной стоимости объектов нематериальных активов производится лишь в случаях модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов нематериальных

активов. Балансовой стоимостью нематериальных активов является их первоначальная стоимость с учетом указанных изменений.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Если нематериальный актив при приобретении оценивается в иностранной валюте, то его оценка производится в валюте Российской Федерации путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов нематериальных активов по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и сумм амортизации, начисленной за все время использования объектов. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством Российской Федерации.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов нематериальных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Суммы уценки (дооценки) стоимости объектов нематериальных активов и начисленной амортизации, полученные в результате переоценки, отражаются по дебету (кредиту) счета 0 40103 000 "Финансовый результат прошлых отчетных периодов" и кредиту (дебету) счетов 0 10201 000 "Нематериальные активы", 0 10408 000 "Амортизация нематериальных активов".

Как и по объектам основных средств, каждому объекту нематериальных активов присваивается уникальный инвентарный порядковый номер, который используется в регистрах бюджетного учета и не обозначается на объектах.

Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется в инвентарной карточке учета основных средств. Учет операций по выбытию и перемещению объектов нематериальных активов ведется в Журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Поступление и внутреннее перемещение нематериальных активов оформляются следующими первичными документами:

Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма 0306001);

Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма 0306031);

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма 0306032);

Требование-накладная (форма 0315006).

При поступлении нематериальных активов делаются следующие проводки:

принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов по первоначальной стоимости, сформированной при их приобретении, безвозмездном получении, изготовлении хозяйственным способом, модернизации, отражается по дебету счета 0 10201 320 "Увеличение стоимости нематериальных активов" и кредиту счета 0 10602 420 "Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы";

внутреннее перемещение объектов нематериальных активов между материально-ответственными лицами в учреждении отражается по дебету счета 0 10201 320 "Увеличение стоимости нематериальных активов" и кредиту счета 0 10201 320 "Увеличение стоимости нематериальных активов";

оприходование излишков нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, отражается по рыночной стоимости по дебету счета 0 10201 320 "Увеличение стоимости нематериальных активов" и кредиту счета 0 40101 180 "Прочие доходы".

Отражение в учете операции по передаче нематериальных активов в эксплуатацию внутри учреждения осуществляется в регистрах аналитического учета путем изменения материально-ответственного лица на основании требования-накладной (ф. 0315006), составленного в двух экземплярах.

Выбытие нематериальных активов оформляется Актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма 0306003), Актом о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма 0306033) (п. 28 Инструкции).

При выбытии нематериальных активов в бюджетном учете делаются следующие записи:

списание нематериальных активов при их продаже, вследствие недостачи, отражается по балансовой стоимости по дебету счетов 0 10408 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации", 0 40101 172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счета 0 10201 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов";

безвозмездная передача нематериальных активов отражается по дебету счетов 0 30404 320 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению нематериальных активов" (в рамках движения объектов между

учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов), 0 40101 241 "Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления государственным и муниципальным организациям" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, а также при их передаче государственным и муниципальным организациям), 0 40101 242 "Расходы на безвозмездные и безвозвратные перечисления организациям, за исключением государственных и муниципальных организаций", 0 40101 251 "Расходы на перечисления другим бюджетам бюджетной системы Российской Федерации" (в рамках движения объектов между учреждениями бюджетов разных уровней), 0 40101 252 "Расходы на перечисления наднациональным организациям и правительствам иностранных государств", 0 40101 253 "Расходы на перечисления международным организациям" и кредиту счета 0 10201 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов";

списание нематериальных активов, пришедших в негодность, отражается по балансовой стоимости по дебету счетов 0 10408 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации", 0 40101 172 "Доходы от реализации активов" и кредиту счета 0 10201 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов";

списание нематериальных активов, пришедших в негодность вследствие стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций, отражается по дебету счетов 0 10408 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов за счет амортизации", 0 40101 273 "Чрезвычайные расходы по операциям с активами" и кредиту счета 0 10201 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов";

вложение объектов нематериальных активов в уставный капитал организаций отражается в размере их остаточной стоимости по дебету счета 0 20402 530 "Увеличение стоимости акций и иных форм участия в капитале" и кредиту счета 0 10201 420 "Уменьшение стоимости нематериальных активов".

7.9. Бюджетный учет материальных запасов

По новому порядку поступление в учреждение и оприходование материальных запасов можно отражать в зависимости от того, каким образом оформлены затраты на их приобретение.

Так, счет 106.04 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)" используется, если фактическая стоимость материальных запасов складывается из различных видов расходов - покупной стоимости, доставки, приведения в состояние, пригодное к использованию, подтвержденных документально (договором, счетом). В остальных случаях оприходование производится на счет 105.00 "Материальные запасы".

Следует заметить, что в Инструкции не решен вопрос учета материальных запасов по продажной стоимости для целей розничной торговли.

Инструкция основывается на автоматизированном способе обработки информации. С помощью компьютерной техники можно вычислять фактическую (балансовую) стоимость нефинансового актива на любой момент времени, поэтому логично применять при списании материальных запасов скользящую (текущую) среднюю стоимость. Алгоритм ее расчета как раз и приведен в Инструкции.

7.10. Бюджетный учет финансовых активов и обязательств

По прежней Инструкции N 70н поступление денежных документов в кассу оформлялось записью по дебету счета 2 0105 510 "Поступления денежных документов" и кредиту счета 3 0223 730 "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению денежных документов". Теперь применяется дебет счета 2 0105 510 "Поступления денежных документов" и кредит соответствующих счетов аналитического учета счета 30200 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (3 0203 730, 3 0204 730, 3 0205 730, 3 0209 730, 3 0215 730, 3 0216 730, 3 0217 730, 3 0218 730).

Для начисления НДС с полученных авансов применяется счет 21001 "Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам". На данном счете учитываются расчеты по суммам налога с полученных предварительных оплат в счет предстоящих поставок нефинансовых активов (выполненных работ, услуг) в рамках деятельности, приносящей доход и облагаемой НДС в порядке, предусмотренном налоговым законодательством РФ. Ранее используемая проводка для начисления НДС с полученных авансов (Дебет 4 0101 130, Кредит 3 0304 730) искажала текущий финансовый результат учреждения, поскольку неполученные доходы уменьшались. По новому порядку проводка по начислению НДС с полученных авансов не затрагивает финансовый результат учреждения.

На основании Приложения N 4 к Инструкции изменилось использование кодов бюджетной классификации у счета 303.04 "Расчеты по налогу на добавленную стоимость" - первые 17

разрядов теперь определяются так: ФКР - в части операций налогового агента и КД - в части операций налогоплательщика.

Доходы от продукции животноводства и земледелия теперь начисляются по счету 401.04.100 "Доходы будущих периодов". Например, при начислении в течение года доходов от продукции животноводства (приплод, привес, прирост животных) и земледелия по плановой стоимости делается проводка:

Дебет 105.06.340

Кредит 401.04.130.

Для зачисления в конце финансового года в доход текущего отчетного периода по договорной стоимости продукции животноводства и земледелия используется запись:

Дебет 401.04.130

Кредит 401.01.130.

Счет 0 10600 000 "Вложения в нефинансовые активы" предназначен для учета вложений (инвестиций) в объеме фактических затрат учреждения в объекты нефинансовых активов при их приобретении, строительстве (создании), модернизации (реконструкции, достройке, дооборудовании), изготовлении, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве объектов нефинансовых активов.

Для аналитического учета по счету применяется многографная карточка в разрезе видов (кодов) затрат по каждому строящемуся (реконструируемому, модернизируемому), приобретаемому объекту нефинансовых активов, по виду производимой готовой продукции, оказываемой услуге (работе).

Учет операций по вложениям в объекты основных средств, нематериальных, произведенных активов при их приобретении отражается по дебету счетов 0 10601 310 "Увеличение капитальных вложений в основные средства", 0 10602 320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы", 0 10603 330 "Увеличение капитальных вложений в произведенные активы" с кредитом соответствующих счетов аналитического учета счета 0 10700 000 "Нефинансовые активы в пути" (0 10701 410, 0 10702 420) в случае приобретения объектов основных средств, нематериальных и произведенных активов по аккредитиву при переходе права собственности на указанные объекты в момент их отгрузки поставщиком, соответствующих счетов аналитического учета счета 0 20800 000 "Расчеты с подотчетными лицами" (0 20805 660, 0 20809 660, 0 20818 660, 0 20819 660, 0 20820 660, 0 20821 660), соответствующих счетов аналитического учета счета 0 30200 000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (0 30205 730, 0 30209 730, 0 30218 730, 0 30219 730, 0 30220 730, 0 30221 730).

Учет операций по вложениям в объекты основных средств, нематериальных, произведенных активов при их безвозмездном получении по балансовой стоимости отражается по дебету счетов 0 10601 310 "Увеличение капитальных вложений в основные средства", 0 10602 320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы", 0 10603 330 "Увеличение капитальных вложений в произведенные активы" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 30404 000 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств" (0 30404 310, 0 30404 320, 0 30404 330) в рамках движения нефинансовых активов между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов (в том числе при централизованном снабжении), счетов 0 40101 151 "Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" (в рамках движения объектов между учреждениями бюджетов разных уровней), 0 4010 152 "Доходы от перечисления наднациональных организаций и правительств иностранных государств", 0 40101 153 "Доходы от перечислений международных финансовых организаций", 0 40101 180 "Прочие доходы" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, от государственных и муниципальных организаций, а также при безвозмездном получении по рыночной стоимости от иных юридических лиц).

Операции по формированию фактической стоимости отражаются в учете следующим образом:

по изготавливаемой готовой продукции, выполняемым работам, оказываемым услугам в рамках приносящей доход деятельности - по дебету счета 0 10604 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счетов 0 30200 000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (0 30201 730, 0 30202 730, 0 30203 730, 0 30204 730, 0 30205 730, 0 30206 730, 0 30207 730, 0 30208 730, 0 30209 730, 0 30218 730, 0 30219 730, 0 30220 730, 0 30221 730, 0 30222 730), 0 10400 000 "Амортизация" (0 10401 410, 0 10402 410, 0 10403 410, 0 10404 410, 0 10405 410, 0 10406 410, 0 10407 410, 0 10408 420), 0 30302 730 "Увеличение кредиторской задолженности по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование в Российской Федерации", 0 30306 730 "Увеличение кредиторской задолженности по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний", 0 10500 000

"Материальные запасы" (0 10501 440, 0 10502 440, 0 10503 440, 0 10504 440, 0 10505 440, 0 10506 440), 0 10100 000 "Основные средства" (0 10104 410, 0 10105 410, 0 10106 410, 0 10109 410) стоимостью до 1000 руб.;

по материальным запасам при их приобретении и безвозмездном получении на основании затрат по нескольким договорам с поставщиками, распоряжениям (извещениям) - по дебету счета 0 10604 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту счетов 0 30222 730 "Увеличение кредиторской задолженности по приобретению материальных запасов", 0 30204 730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате услуг связи", 0 30205 730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате транспортных услуг", 0 30209 730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с поставщиками и подрядчиками по оплате прочих услуг", 0 30218 730 "Увеличение кредиторской задолженности по прочим расходам", 0 20822 660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по приобретению материалов", 0 20805 660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате транспортных услуг", 0 20809 660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих услуг", 0 20818 660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих расходов", а также кредиту счета 0 10703 440 "Уменьшение стоимости материалов в пути" в случае приобретения материалов по аккредитиву при переходе права собственности на материальные запасы в момент их отгрузки поставщиком, счетов 0 30404 340 "Внутренние расчеты между главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств по приобретению материальных запасов" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов, в том числе при централизованном снабжении), 0 40101 151 "Доходы от поступлений от других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" (в рамках движения объектов между учреждениями бюджетов разных уровней), а также счетов 0 4010 152 "Доходы от перечисления наднациональных организаций и правительств иностранных государств", 0 40101 153 "Доходы от перечислений международных финансовых организаций", 0 40101 180 "Прочие доходы" (в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, от государственных и муниципальных организаций, а также при безвозмездном получении по рыночной стоимости от иных юридических лиц).

Операции по вложениям в объекты нефинансовых активов при организации работ за счет собственных ресурсов учитываются по дебету счетов 0 10601 310 "Увеличение капитальных вложений в основные средства", 0 10602 320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы", 0 10604 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту соответствующих счетов аналитического учета счета 0 30200 000 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (0 30201 730, 0 30202 730, 0 30203 730, 0 30204 730, 0 30205 730, 0 30206 730, 0 30207 730, 0 30208 730, 0 30209 730, 0 30218 730, 0 30219 730, 0 30220 730, 0 30221 730, 0 30222 730), 0 20800 000 "Расчеты с подотчетными лицами" (0 20804 540, 0 20805 540, 0 20806 540, 0 20807 540, 0 20808 540, 0 20809 540, 0 20818 540, 0 20819 540, 0 20820 540, 0 20821 540, 0 20822 540), 0 10400 000 "Амортизация" (0 10401 410, 0 10402 410, 0 10403 410, 0 10404 410, 0 10405 410, 0 10406 410, 0 10407 410, 0 10408 420), соответствующих счетов аналитического учета счета 0 30300 000 "Расчеты по платежам в бюджеты" (0 30302 730, 0 30305 730, 0 30306 730), 0 10500 000 "Материальные запасы" (0 10501 440, 0 10502 440, 0 10503 440, 0 10504 440, 0 10505 440, 0 10506 440).

Списание балансовой стоимости животных при их забое для получения продукции (мяса) отражается по дебету счета 0 10604 340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту счета 0 10506 440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов".

Законченные объекты нефинансовых активов на основании Актов о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306001), Актов о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (ф. 0306002), Актов о приеме-передаче здания (сооружения) (ф. 0306030), документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях, Актов о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. 0306031), Актов о приемке материалов (ф. 0315004), Требований-накладных (ф. 0315006) отражаются по дебету соответствующих счетов аналитического учета счета 0 10100 000 "Основные средства" (0 10101 310, 0 10102 310, 0 10103 310, 0 10104 310, 0 10105 310, 0 10106 310, 0 10109 310), счета 0 10201 320 "Увеличение стоимости нематериальных активов", соответствующих счетов аналитического учета счета 0 10500 000 "Материальные запасы" (0 10501 340, 0 10502 340, 0 10503 340, 0 10504 340, 0 10505 340, 0 10506 340, 0 10507 340 (в части объектов готовой продукции, учитываемых по фактической себестоимости)), счета 0 40101 130 "Доходы от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг" (в части предоставления

работ, услуг) и кредиту счетов 0 10601 410 "Уменьшение капитальных вложений в основные средства", 0 10602 420 "Уменьшение капитальных вложений в нематериальные активы", 0 10604 440 "Уменьшение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" (п. 75 Инструкции).

Для учета вложений в нефинансовые активы применяются следующие счета:

- 0 10601 000 "Капитальные вложения в основные средства";
- 0 10602 000 "Капитальные вложения в нематериальные активы";
- 0 10603 000 "Капитальные вложения в непроизведенные активы";
- 0 10604 000 "Изготовление материалов, готовой продукции (работ, услуг)".

7.11. Забалансовые счета

При ведении бюджетного учета используются не только балансовые, но и забалансовые счета. На них учитываются ценности, которые не принадлежат учреждению, а находятся в нем временно (например, на хранении, переработке, в аренде). Бюджетополучатели вправе вводить дополнительные забалансовые счета, помимо указанных в Инструкции, если это необходимо для обеспечения их управленческого учета.

Инструкцией же предусмотрены 19 забалансовых счетов. В их числе - "Арендованные основные средства" (счет 01), "Материальные ценности, принятые на ответственное хранение" (счет 02), "Бланки строгой отчетности" (счет 03) и др.

Счет 02 применяется теперь для учета товарно-материальных ценностей, не только принятых учреждением на ответственное хранение, а также изъятых в принудительном порядке до момента обращения их в собственность государства. На счете 07 "Переходящие награды, призы, кубки" учитываются не только переходящие призы, знамена, кубки, учрежденные разными организациями и получаемые от них для награждения команд-победителей, но также и ценные подарки и сувениры.

Уточнено применение счетов 17 "Поступление денежных средств на банковские счета учреждения" и 18 "Выбытие денежных средств с банковских счетов учреждения". Счет 17 применяется для учета поступлений в разрезе кодов доходов и возвратов поступлений. Кроме того, на нем отражается финансирование, поступающее на банковские счета (Дебет 20101510, Кредит 30404000), т.е. учет по счету должен вестись и в разрезе кодов расходов и источников финансирования дефицита бюджетов. Счет 18 применяется для учета выбытий денежных средств в разрезе кодов бюджетной классификации, а также восстановления выбытий.

Вместе с тем в Инструкции по-прежнему не прописан порядок закрытия счетов 17 и 18, в связи с чем не ясно, ведутся они в течение финансового года или накапливаются до бесконечности. Также не ясно, как следует отражать уплату налогов, начисленных в уменьшение доходов: по счету 17 с минусом или по счету 18 по коду дохода.

Введен новый забалансовый счет 19 "Невыясненные поступления бюджета прошлых лет". Счет предназначен для учета органами, организующими исполнение бюджетов, невыясненных поступлений прошлых отчетных периодов, списанных заключительными оборотами на финансовый результат прошлых отчетных периодов по кассовому исполнению бюджета, но подлежащих уточнению в следующем финансовом году.

Глава 8. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИЙ, ИМЕЮЩИХ ОБОСОБЛЕННЫЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ

В Письмах Минфина России от 5 августа 2005 г. N 03-02-07/1-211 "О вопросе постановки на учет организации и ее обособленных подразделений" и N 03-02-07/1-212 "О регистрации обособленного подразделения" понятие "обособленное подразделение" связывается с наличием у организации офиса, позволяющего работодателю контролировать сотрудников.

В частности, Минфин России рассмотрел стандартную для российских предпринимателей ситуацию, когда юридический адрес не совпадает с местом фактического нахождения организации. К примеру, фактически организация расположена на территории одной налоговой инспекции (где она арендует офис), а зарегистрирована в другой. Эта организация отчитывается и платит налоги по месту регистрации (юридическому адресу). Других обособленных подразделений у организации нет. Получается, что юридически и фактически фирма находится на территории одного субъекта РФ. Возникает вопрос: нужно ли организации становиться на учет по местонахождению обособленного подразделения, которым будет арендуемый офис?

Под местонахождением организации понимается местонахождение постоянно действующего исполнительного органа юридического лица. А если его нет, то местонахождение иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности, по которому осуществляется связь с юридическим лицом (п. 2 ст. 54 ГК РФ, п. 1 ст. 5 Федерального закона от 8

августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей").

При изменении местонахождения организация обязана известить налоговую инспекцию в течение трех дней. За нарушение этой обязанности следует штраф (п. 3 ст. 14.25 КоАП РФ).

Регистрирующий орган может также обратиться в суд и потребовать ликвидации организации в случае совершения ею неоднократных либо грубых нарушений закона либо иных нормативных правовых актов о государственной регистрации юридических лиц. Следовательно, при предоставлении недостоверных сведений о местонахождении организации ее даже могут попытаться ликвидировать.

Таким образом, организации надо внести изменения в учредительные документы и указать в них реальное местонахождение фирмы. После этого у организации изменится и инспекция, в которой она должна состоять на учете. А значит, фактический и юридический адреса совпадут. И проблема с регистрацией обособленного подразделения отпадет сама собой.

Необходимо иметь в виду, что по рассматриваемому вопросу уже сформирована позиция ВАС РФ. Судьи считают, что организация обязана встать на учет по местонахождению обособленного подразделения, даже если по местонахождению самой организации никакой деятельности не ведется (Постановление от 8 июля 2003 г. N 2235/03).

До выхода в свет Письма Минфина России N 03-02-07/1-212 длительная командировка сотрудника приводила к тому, что налоговые инспекторы обвиняли организацию в создании стационарных рабочих мест, а значит, и обособленного подразделения. Им признается любое территориально обособленное от организации подразделение, по местонахождению которого оборудованы стационарные рабочие места. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца (п. 2 ст. 11 НК РФ).

За уклонение от постановки на учет обособленного подразделения налоговики штрафовали (ст. 117 НК РФ). Обычно штрафу подвергались организации с обширной сетью торговых представителей в регионах. Принимая решения о штрафах, налоговые инспекторы игнорировали понятие рабочего места. Согласно ст. 209 ТК РФ рабочим считается 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 описываемых же случаях контроль работодателя как раз отсутствует. Именно на этот факт и обратил внимание Минфин России. Он разрешил не регистрировать обособленное подразделение, если у организации есть штатные сотрудники в другом городе с разъездным характером работы, но нет офиса. В качестве примера в Письме приведена ситуация с торговыми представителями, которые принимают по доверенности товар у перевозчиков и доставляют его по магазинам.

Если у организации есть в другом городе недвижимость, но отсутствуют стационарные рабочие места, то обособленное подразделение также не появляется. А значит, вставать на учет не надо.

Налогоплательщики, имеющие обособленные подразделения - объекты обслуживающих производств и хозяйств, определяют налоговую базу по таким подразделениям отдельно (ст. 275.1 НК РФ). К обслуживающим хозяйствам относятся и объекты здравоохранения. Считаются ли объектами здравоохранения здравпункты?

В НК РФ не определен ни термин "объект здравоохранения", ни термин "здравпункт". Таким образом, поставленный вопрос остается открытым. Заметим лишь, что для целей налогообложения прибыли совершенно не важно, где расположен здравпункт - на территории организации или обособленно. Согласно пп. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ в расходы попадают затраты на содержание здравпунктов, которые находятся непосредственно на территории организации. А к территории организации относят все ее площади, в том числе и территории ее обособленного подразделения.

Согласно ст. 275.1 НК РФ отдельно надо считать базу по любым обслуживающим производствам и хозяйствам независимо от того, являются ли они обособленным подразделением или нет.

Минфин России требует, чтобы организации, создавая здравпункт, указывали в учредительных документах факт ведения медицинской деятельности. А такая деятельность лицензируется. Значит, без лицензии затраты на медпункт учесть нельзя (Письма от 9 июля 2004 г. N 03-30-05/1/69, от 14 декабря 2004 г. N 03-03-01-04/1/175). С другой стороны, в НК РФ о лицензиях не говорится, если организация понесла реальные расходы, их можно учесть при налогообложении прибыли даже при отсутствии у организации соответствующей лицензии. Такой же позиции придерживаются и специалисты по налогам и бухгалтерскому учету <1>.

<1> См., например: Учет, налоги, право. 2005. N 31. С. 11.

Организации, у которых есть на территории одного субъекта РФ несколько обособленных подразделений, могут не распределять прибыль по каждому из них, а уплачивать налог в бюджет субъекта РФ через одно выбранное обособленное подразделение, уведомив об этом налоговые инспекции по месту нахождения обособленных подразделений (п. 2 ст. 288 Налогового кодекса РФ).

Федеральным законом N 216-ФЗ установлен срок, в течение которого необходимо уведомить инспекторов о выбранном обособленном подразделении, через которое организация будет отчитываться по налогу на прибыль. Сделать это необходимо до 31 декабря года, предшествующего новому налоговому периоду. В действующей редакции Налогового кодекса срок не установлен. Впрочем, в своих разъяснениях Минфин России ссылается также на упомянутую дату (см., например, Письмо от 21 апреля 2006 г. N 03-03-02/88).

А что будет, если организация нарушит установленный срок? В этом случае, по мнению налоговиков, изложенному в Письме ФНС России от 12 декабря 2006 г. N 18-5-09/000462, "налоговые органы обязаны будут применить к этому налогоплательщику предусмотренные Кодексом меры воздействия, направленные на обеспечение уплаты им налога на прибыль в общеустановленном порядке. К таким мерам относятся налоговые санкции за непредставление налоговых деклараций по месту нахождения обособленных подразделений налогоплательщика, а также начисление пени при наличии недоимки и проведение предусмотренных главой 8 Кодекса процедур по взысканию недоимки".

Скорее всего, указанный подход налоговики возьмут на вооружение с 1 января 2008 г. Однако учтите, что ст. 288 Налогового кодекса РФ ничего не говорит о том, что фирма, в срок не уведомившая инспекторов о переходе на новый порядок уплаты налога, теряет право на переход. То есть если организация своевременно уплачивает налог через выбранное ею обособленное подразделение и подает декларации в соответствующую налоговую инспекцию, то у нее не будет ни недоимки (п. 2 ст. 11, п. п. 3, 4 ст. 45 Налогового кодекса РФ), ни просрочки в представлении декларации (ст. 119 Налогового кодекса РФ).

А поскольку изменения в ст. 288 Налогового кодекса РФ, как мы уже писали, вступают в силу с 1 января 2008 г., упомянутый срок станет обязательным лишь при подаче в налоговые инспекции уведомлений о переходе на новый порядок уплаты налога с 1 января 2009 г. Это связано с тем, что акты налогового законодательства, ухудшающие положение налогоплательщиков по сравнению с ранее действовавшими, обратной силы не имеют. Так сказано в п. 2 ст. 5 Налогового кодекса РФ. Получается, что закон не требует от организаций сообщать в срок до 31 декабря 2007 г. о переходе с 1 января 2008 г. на уплату налога через ответственное обособленное подразделение.

Глава 9. НАЛОГИ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ

9.1. Косвенные налоги в учетной политике

9.1.1. Налог на добавленную стоимость

В настоящее время моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из дат: день отгрузки или день получения оплаты (п. 1 ст. 167 НК РФ).

Дата отгрузки определяется по правилам бухгалтерского учета (Письмо ФНС России от 28.02.2006 N MM-6-03/202@, Минфина России от 16.03.2006 N 03-04-11/53).

По п. 1 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции должны оформляться первичными документами. Один из обязательных реквизитов, который они должны содержать, это дата составления. Таким образом, датой отгрузки считается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного в адрес покупателя или перевозчика.

Но в этом правиле есть исключение. В ситуации, когда товар не отгружается и не транспортируется, но происходит переход права собственности на него, передача права собственности приравнивается к отгрузке (п. 3 ст. 167 НК РФ). Дата отгрузки берется из документа, подтверждающего передачу права собственности, т.е. договора.

Отдельный вопрос, как определить момент отгрузки, если компания реализует товар через комиссионера. В этом случае комитент, передавая товар комиссионеру, НДС не начисляет. Для него момент возникновения налоговой базы также приходится на дату составления первичного документа в адрес покупателя или перевозчика.

Действующая редакция НК РФ больше не требует подтверждать оплату налога для того, чтобы применить вычет. Тем не менее налоговики по-прежнему считают, что необходимо выделять сумму налога отдельной строкой во всех платежных и первичных документах.

По мнению экспертов в сфере налогообложения, вычет можно применить, даже если в платежке, квитанции или чеке сумма налога не выделена отдельной строкой. Ведь ни одна из

установленных форм платежных и расчетных документов не содержит отдельной графы для налога. Формы первичных учетных документов также не заставляют бухгалтера выделять налог. Нет такого требования и в перечне обязательных реквизитов первичных учетных документов (п. 2 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете").

Документом, на основании которого можно принять налог к вычету, является счет-фактура (п. 1 ст. 169 НК РФ). Именно его необходимо и достаточно иметь для того, чтобы применить вычет <1>.

<1> Учет, налоги, право, 2006, N 26. С. 7.

Ситуация с восстановлением ранее принятого к вычету НДС при передаче имущества в уставный капитал отличается от всех остальных случаев восстановления налога. Его нужно не просто посчитать и увеличить на него сумму к уплате в бюджет, а передать учреждаемой организации (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). А та, в свою очередь, примет его к вычету.

Включить восстановленный НДС в стоимость передаваемого имущества организация не может. На это прямо указывает пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ. А можно ли НДС отнести на расходы в налоговом учете?

Согласно п. 3 ст. 270 НК РФ налогооблагаемую прибыль не уменьшают расходы в виде взноса в уставный капитал. Восстановленный же НДС в стоимость передаваемого имущества не включается. Таким образом, НК РФ не содержит запрета на принятие расхода в виде восстановленного НДС для налога на прибыль, поэтому организация его может учесть как прочий расход (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Сумму НДС, полученную вместе с вкладом, учитывать в налогооблагаемом доходе не надо. У каждого налога свой объект налогообложения (п. 1 ст. 38 НК РФ). Суммы одного налога (НДС) нельзя учитывать в качестве объекта обложения совсем другим налогом (налогом на прибыль), если об этом прямо не сказано в НК РФ. А гл. 25 НК РФ не требует включать суммы входного НДС, полученного для зачета, в налогооблагаемый доход.

Кроме того, в ст. 41 НК РФ сказано, что доход надо определять только в тех случаях, когда в специальной главе части второй НК РФ четко прописано, как это следует делать. Для входного НДС в гл. 25 НК РФ таких правил нет.

Федеральный закон N 216-ФЗ дополнил п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ новым пп. 3.1. Согласно ему принятые в данном случае к вычету суммы НДС получающая организация не должна учитывать в составе доходов при расчете налога на прибыль.

В бухгалтерском учете могут возникнуть разницы.

Возможна ситуация, когда отгрузка товаров была оплачена тремя авансами. В этой связи возникают вопросы: как заполнить книгу продаж? Нужно ли в ней регистрировать счет-фактуру на отгрузку три раза в сумме полученных авансов?

Трижды регистрировать один и тот же счет-фактуру не следует, даже несмотря на то, что предварительная оплата поступала частями. Счет-фактуру составляют на общую сумму реализации и заносят его в книгу продаж. При этом в графу 36 "Дата оплаты счета-фактуры продавца" можно вписать все три даты получения авансов.

В правилах ведения книги продаж предусмотрен только один случай регистрации счетов-фактур по суммам частичной оплаты (п. 20 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость). Да и он применялся только при учетной политике "по оплате" и действует до 01.01.2008 по товарам (работам, услугам), отгруженным до 01.01.2006. Ведь с 2006 г. таких понятий, как учетная политика "по оплате" или "по отгрузке", в целях исчисления НДС нет.

Суммы НДС, предъявленные поставщиками сырья и материалов, "упрощенцы" могут учитывать в составе стоимости этих ценностей. Такой вариант учета входного налога, который значительно облегчит работу бухгалтера, предлагают специалисты Минфина России в Письме от 26.06.2006 N 03-11-04/2/131. НДС можно будет включить в состав расходов, уменьшающих базу по единому налогу, только по мере передачи сырья и материалов в производство.

Для упрощенной системы материальные расходы и НДС по оплаченным товарам (работам, услугам) являются отдельными статьями затрат (пп. 5, 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). В книге учета доходов и расходов входной налог нужно показывать отдельной строкой. Стоимость сырья и материалов включается в состав расходов по мере списания этих ценностей в производство (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Минфин России считает, что НДС по материальным затратам также учитывается в расходах на момент отпуска сырья и материалов в производство.

Получается, что момент признания этих расходов один и тот же. А значит, вариант включения входного НДС в состав расходов - отдельно либо в стоимости сырья и материалов - не имеет значения. Поэтому в книге учета доходов и расходов НДС отдельной строкой можно не выделять, а списывать его вместе со стоимостью материальных ценностей.

НК РФ позволяет списывать входной НДС сразу после оплаты. Это общее условие для признания расходов (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Оплаченная стоимость сырья и материалов, а также оплаченная стоимость покупных товаров учитываются в составе расходов по особым правилам. Они признаются соответственно по мере отпуска в производство или реализации (пп. 1, 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Для включения в расходы НДС никаких условий, кроме оплаты, не предусмотрено. Однако если компания спишет входной налог на расходы до момента учета материальных затрат или стоимости покупных товаров, это может вызвать претензии со стороны налоговиков.

Тем компаниям, которые не захотят спорить с налоговиками, Минфин России предлагает облегченный вариант учета входного НДС - в стоимости материальных ценностей. Он позволит избежать сложностей с расчетом списываемой суммы НДС, если по сырью и материалам, которые используются для производства продукции, ставки входного налога разные.

НК РФ требует восстанавливать ранее принятый к вычету НДС по имуществу, которое вносится в уставный капитал, и передавать этот НДС учреждаемой организации (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Эту норму ввел Федеральный закон от 22.07.2005 N 119-ФЗ.

После появления изменений неясными остались два момента. Первый - на основании каких документов принимающая сторона поставит полученный НДС к вычету. Дело в том, что счет-фактура, который в общем случае требуется для применения вычета, выписывается только при реализации товаров, работ, услуг, передаче имущественных прав (п. 3 ст. 168 НК РФ). В нем указывается сумма налога, которая предъявляется к оплате покупателю (п. 1 ст. 168 НК РФ). Поэтому при передаче имущества в уставный капитал этот документ получателю не выдается. Отсюда и неясность с тем, на основании какого документа учреждаемая организация сможет применить вычет.

Второй момент связан с передачей имущества в уставный капитал. Является ли сумма восстановленного налога расходом у передающей стороны и доходом у получающей? Вопрос возник в связи с тем, что в пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ, где говорится о восстановлении налога, нет упоминания о том, что он принимается для налога на прибыль (как, например, в пп. 2 того же п. 3 ст. 170, где указаны другие случаи восстановления налога).

Проблема с документами, на основании которых учреждаемая организация может зачесть НДС, разрешилась после выхода Постановления Правительства РФ от 11.05.2006 N 283. Оно изменило Правила ведения книг покупок и книг продаж. И теперь п. 8 Правил гласит: чтобы применить вычет по НДС, в книге покупок нужно зарегистрировать документы, которыми оформляется передача. Это может быть акт приема-передачи. Вычет применяется после принятия имущества на учет (п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172 НК РФ). Сумма налога должна быть выделена в передаточном документе отдельно.

Вопрос учета в расходах НДС, восстановленного при передаче имущества, остался неясным (как, собственно, и в доходах у получающей стороны). Компания вправе учесть такой расход для налога на прибыль, несмотря на то что в гл. 21 НК РФ ничего об этом не сказано. НК РФ прямо запрещает относить на расходы только затраты в виде вноса в уставный капитал (п. 3 ст. 270 НК РФ). Восстановленный НДС в стоимость передаваемого имущества не включается (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Поэтому налог можно учесть в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, перечень которых является открытым (пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ). У получающей стороны переданная ей сумма восстановленного НДС не включается в состав налогооблагаемого дохода. В общем случае доходом признается экономическая выгода (ст. 41 НК РФ). А механизма ее определения, равно как и требования включать полученный НДС в состав доходов, гл. 25 НК РФ не содержит.

В расходах восстановленный НДС не учитывается, поскольку в пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ нет на это указания в отличие от других случаев, когда нужно восстановить налог. В то же время получающая сторона должна заплатить налог на прибыль с суммы восстановленного налога, поскольку он образует экономическую выгоду.

Еще одна неясность возникла с определением суммы вычета по НДС, когда стоимость покупки выражена в условных единицах, а оплата производится в рублях. Если курс условной единицы на дату оплаты этих товаров, работ, услуг и имущественных прав отличается от курса на дату принятия их на учет, то образуется суммовая разница. А поскольку с 2006 г. вычет используется уже после принятия товаров на учет (без оплаты), то возникает вопрос о корректировке уже использованного вычета.

Ранее учтенный НДС корректируется с учетом суммовой разницы. Дело в том, что к вычету принимается налог, предъявленный продавцом дополнительно к цене товара (п. 1 ст. 168, п. 2 ст. 171 НК РФ). Цена товара будет зафиксирована в рублях после его оплаты (если по условиям договора оплата производится по курсу условной единицы на день платежа).

Можно ли принять к вычету НДС по имуществу, которое компания получила безвозмездно? Конституционный Суд РФ в Определениях от 08.04.2004 N 169-О и от 04.11.2004 N 324-О рассматривает различные ситуации, когда затраты компании на приобретение имущества были

неденежными и неочевидными. В итоге суд пришел к выводу: в вычете можно отказать, если процесс реализации не сопровождается поступлением налога в бюджет в денежной форме.

Однако при безвозмездной передаче (например, когда учредители оказывают помощь своей компании) налог как раз поступает в бюджет в денежной форме. Перечислить сумму налога в бюджет должна передающая сторона за счет собственных средств (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 154 НК РФ). Поэтому бюджет не несет совершенно никаких потерь от того, что стороны не связали передачу имущества с оплатой.

Минфин России в Письме от 21.03.2006 N 03-04-11/60 отмечает, что при безвозмездной передаче товаров передающая сторона не предъявляет получателю НДС. Поэтому у получателя нет правовых оснований для вычета. К тому же в п. 1 ст. 168 НК РФ сказано, что налог надо предъявлять дополнительно к цене (тарифу) реализуемого товара. В то же время при безвозмездной передаче такое понятие, как цена, отсутствует. Оно характерно только для возмездных сделок (п. 1 ст. 423 ГК РФ). При безвозмездной передаче для исчисления налога используют рыночную стоимость товаров, а не их цену (п. 2 ст. 154 НК РФ).

Многие компании организуют бесплатное питание для сотрудников, заключив договор с организацией общепита о доставке обедов в офис. Как правило, вместе с заказом курьер привозит накладную и счет-фактуру, в котором выделен НДС. Поэтому у бухгалтера появляется соблазн принять налог к вычету. Но, сделав это, он допустит ошибку.

В данной ситуации услуга, каковой является предоставление обеда, оказана непосредственно сотруднику, а компания лишь оплачивает услугу, но не является ее потребителем, т.е. не происходит передачи товаров, работ, услуг между организацией общепита и компанией, заказавшей обеда. Следовательно, права на вычет НДС не возникает.

Бесплатная передача обеда сотруднику не является безвозмездной реализацией, поскольку сама компания не оказывает услугу общепита, значит, НДС начислять не нужно.

Пример. Компания "Крокус" заключила договор о доставке обедов. Оплата производится наличными деньгами курьеру при передаче заказа. Вместе с заказом передаются накладная, счет-фактура и чек ККТ. 1 августа было заказано 7 блюд общей стоимостью 1500 руб., в том числе НДС 228,28 руб. (18%). Тогда же организация оплатила обеды наличными.

Если обеспечение работников бесплатным питанием предусмотрено в коллективном или трудовом договоре, то это является одной из форм оплаты труда. Приобретенные организацией обеды могут быть учтены по принципу начисления и выдачи заработной платы (п. п. 5, 7, 8 ПБУ 10/99 "Расходы организации"). Значит, в бухгалтерском учете нужно сделать записи:

Дебет 70 Кредит 60

- 1500 руб. - отражена стоимость обедов, бесплатно предоставленных сотрудникам;

Дебет 60 Кредит 51

- 1500 руб. - произведена оплата обедов;

Дебет 20 Кредит 70

- 1500 руб. - стоимость товаров включена в состав расходов на оплату труда.

В этом случае со стоимости бесплатного питания сотрудников нужно удержать ЕСН и начислить взносы на обязательное пенсионное страхование (п. 1 ст. 236 НК РФ, ст. 10 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации"). Для целей налогообложения прибыли сумма начисленного налога является прочими расходами, связанными с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). В бухгалтерском учете - расходом по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99):

Дебет 20 Кредит 68, 69

- 390 руб. (1500 руб. x 26%) - начислены ЕСН и взносы в ПФР.

Если же бесплатное питание сотрудников не предусмотрено ни трудовым, ни коллективным договорами, то расходы на оплату таких обедов не учитываются при налогообложении прибыли (п. 25 ст. 270 НК РФ). В бухгалтерском учете расходы на обеды будут учитываться в составе внереализационных расходов (п. 12 ПБУ 10/99):

Дебет 91-2 Кредит 60

- 1500 руб. - списана стоимость обедов на прочие расходы.

В этом случае возникает постоянная разница, которая ведет к формированию постоянного налогового обязательства (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль"):

Дебет 99 Кредит 68

- 360 руб. (1500 руб. x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство.

При таком варианте учета обедов не возникнет объекта обложения ЕСН, также не придется начислять и взносы в ПФР (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Однако независимо от того, включено обеспечение сотрудников обедами в трудовые (коллективные) договоры или нет, НДС со стоимости обедов нужно удержать в любом случае. Предоставленное компанией бесплатное питание для работников является доходом, полученным

в натуральной форме, а он облагается НДС (ст. ст. 210, 211 НК РФ). Компания в этом случае выступает в качестве налогового агента и должна удержать налог (п. 4 ст. 226 НК РФ):

Дебет 70 Кредит 68

- 195 руб. (1500 руб. x 13%) - удержан НДС со стоимости обедов.

Обязанность удержать начисленный налог возникает в момент получения сотрудником дохода. Но сделать это при выдаче обеда невозможно. Поэтому НДС удерживается за счет любых денежных средств, выплаченных сотруднику, например, за счет заработной платы.

Если у организации есть облагаемые и не облагаемые НДС операции, то сумму входного налога надо учитывать отдельно. А если такого учета компания не ведет, у налоговиков появляется право отказать в вычете входного налога (п. 4 ст. 170 НК РФ).

По общему правилу суммы НДС надо разносить прямым счетом, когда непосредственно из учета видно, в какой операции, облагаемой или необлагаемой, использована та или иная покупка. В случае наличия необлагаемой операции сумму налога надо включить в стоимость покупки, а не принимать к вычету.

Пример. Фирма оказывает транспортные услуги. В июне 2006 г. она приняла к вычету НДС по приобретенному ранее автомобилю, который предназначен для использования в этих услугах, а также реализовала ценные бумаги. Налоговики признать вычеты отказались, заявив, что автомобиль мог использоваться для операций по реализации ценных бумаг. Значит, компания должна была вести раздельный учет. Такой учет она не вела, в вычетах по входному НДС за июнь ей отказали. Стоит ли спорить с инспекторами?

Для такого случая НК РФ предусматривает обязанность разделять входной налог пропорционально соотношению выручки по облагаемым операциям и общего объема выручки. Определять эту пропорцию компания должна, только если фактически использует имущество как в облагаемых, так и в не облагаемых НДС операциях.

Само по себе наличие облагаемых и необлагаемых операций еще не означает, что компания должна делить суммы входного налога по пропорции. Если налоговики не представят доказательств того, что организация фактически использовала автомобиль при реализации ценных бумаг, претензии их будут безосновательными.

Правила бухгалтерского учета позволяют рассматривать только общехозяйственные расходы как относящиеся ко всем операциям компании. Но даже по этому виду расходов можно доказать, что покупки не использовались в необлагаемых операциях (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.02.2006 по делу N А05-2843/2005-26). Это Постановление особенно интересно тем, что в нем суд сделал следующий вывод. Буквальный смысл ст. 280 НК РФ позволяет считать содержащийся в нем перечень расходов по реализации ценных бумаг исчерпывающим. И про общехозяйственные расходы в нем не сказано. А поскольку точки зрения налоговиков и компании на то, как применять этот перечень вместе со ст. 170 НК РФ, разошлись, суд разрешил неясность в пользу плательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Отказываясь от нулевой ставки НДС и указывая в счетах-фактурах для экспортеров налог по ставке 18 процентов, компании-перевозчики рассуждают следующим образом. Ставку НДС 0 процентов разрешено применять, только если компания подтвердит ее обоснованность. Для этого необходимо представить в инспекцию пакет документов, варианты которого для различных ситуаций установлены в ст. 165 НК РФ. Если же плательщик не представит документы в отведенный 180-дневный срок, операцию следует облагать по обычной ставке (п. 9 ст. 165 НК РФ).

Компания изначально не рассчитывает на то, что сможет возместить входной НДС (например, по причине отсутствия таможенной декларации на перевозимый ею экспортируемый товар). Поэтому она решает сразу применить обычную налоговую ставку, т.е. начисляет налог по ставке 18% на цену услуги и предъявляет клиенту, как того требует ст. 168 НК РФ.

Подобный подход не находит поддержки у налоговиков. Согласно Письму ФНС России от 13.01.2006 N ММ-6-03/18 применение ставки 0% - это не только право, но и обязанность налогоплательщика. Реализация услуг по транспортировке экспортируемых товаров может облагаться НДС по ставке 18% только в случае непредставления подтверждающих документов, предусмотренных в ст. 165 НК РФ. При этом перевозчик должен уплатить НДС за счет собственных средств, так как он уже не вправе предъявить налог потребителям услуг. Поэтому инспекторы отказываются возмещать экспортерам входной налог, который им указали в счетах-фактурах транспортных организаций.

До недавнего времени в судебной практике встречался подход, согласно которому нулевая налоговая ставка признавалась правом, а не обязанностью налогоплательщика (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 02.08.2004 по делу N А33-14796/03-С3-Ф02-2860/04-С1), поэтому сохранялась вероятность того, что в суде удастся отстоять право на вычет и экспортеру. Однако сейчас у компаний шансов выиграть дело практически нет.

Президиум ВАС РФ в Постановлениях от 20.12.2005 N 9252/05, от 04.04.2006 N 14227/05 и ряде других указал, что налогоплательщики не вправе по своему усмотрению изменять установленную налоговым законодательством ставку налога. Если в НК РФ предусмотрена ставка 0 процентов, значит необходимо применять именно ее. Судьи признали действия перевозчиков, предъявивших клиентам НДС по ставке 18 процентов, не соответствующими налоговому законодательству. По мнению судей, перевозчики нарушили принцип равенства налогообложения. Значит, экспортеры не вправе заявлять к возмещению НДС, который предъявили транспортные организации.

В случае, когда организация начинает новый вид деятельности, подпадающий под ЕНВД, то по имуществу, которое одновременно используется в облагаемых и необлагаемых операциях, ранее принятый к вычету НДС надо восстановить и перечислить в бюджет.

Чаще всего одновременно используются в нескольких видах деятельности основные средства (например, автотранспорт) и нематериальные активы. Если один из видов деятельности компании переводится на ЕНВД, то НДС по "многофункциональному" имуществу нужно частично восстановить исходя из остаточной стоимости таких объектов (пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Доля подлежащего восстановлению налога равна отношению выручки по деятельности, подпадающей под "вмененку", к общей выручке за налоговый период (месяц или квартал). Расчет производится в первом налоговом периоде, когда "многофункциональное" имущество стало использоваться в деятельности, переведенной на ЕНВД. Именно так предписывает поступать ФНС России в Письме от 02.05.2006 N ШТ-6-03/462.

Следовательно, сумма налога, которую нужно перечислить в бюджет, напрямую зависит от выручки, полученной от "вмененной" деятельности в первый месяц или квартал работы. Если выручка от деятельности, переведенной на ЕНВД, в первом налоговом периоде по НДС после начала работы на спецрежиме будет минимальной, то сумма подлежащего восстановлению налога будет небольшой. Дальнейшее увеличение выручки от не облагаемых НДС операций на сумму восстановленного НДС никак не повлияет.

Сумму восстановленного НДС можно снизить по всем основным средствам, кроме недвижимости. Для таких объектов гл. 21 НК РФ предусматривает специальную норму восстановления налога (п. 6 ст. 171 НК РФ). Ранее принятый к вычету НДС восстанавливается ежегодно в течение 10 лет. При этом учитывается стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, не облагаемых НДС, по отношению к аналогичному показателю в целом по организации за календарный год. Рассчитанная сумма восстановленного налога показывается в декларации по НДС за декабрь.

Если же объект недвижимости будет работать только во "вмененке", то налог восстанавливается по п. 3 ст. 170 НК РФ, т.е. в последний налоговый период, предшествующий началу "вмененной" деятельности.

9.2. Прямые налоги в учетной политике

9.2.1. Налог на доходы физических лиц и единый социальный налог

С 2008 г. в Налоговом кодексе РФ установлен лимит, в пределах которого не облагаются НДФЛ суточные, выплачиваемые командированному сотруднику.

Согласно Налоговому кодексу РФ налог на доходы физических лиц не нужно удерживать с суточных, не превышающих "норм, установленных в соответствии с действующим законодательством".

Федеральный закон N 216-ФЗ установил максимальный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ. Для командировок по России не надо будет удерживать НДФЛ с суточных, величина которых не превышает 700 руб. в день, для командировок за рубеж лимит составляет не более 2500 руб. Соответствующие поправки внесены в п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, и действуют они с 1 января 2008 г.

Поскольку в настоящее время норм нет, то "законодательством" является Трудовой кодекс, ст. 168 которого позволяет организации самой определять нормы суточных в коллективном договоре или ином локальном акте. Однако чиновники с такой трактовкой не согласны. По их мнению, под действующим законодательством следует понимать Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией". Этот документ устанавливает норму суточных при командировках по России в размере не более 100 руб. А также нормы для командировок за границу (скажем, если сотрудник командирован в Великобританию, то размер суточных для целей налогообложения прибыли не

может превышать 69 долл. США). Все, что выше этой суммы, как считают чиновники, должно облагаться НДФЛ (см., например, Письмо Минфина России от 27 мая 2004 г. N 03-04-06-02/28).

Но дело в том, что Постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. N 93 устанавливает нормы суточных, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций, - это ясно из названия документа. Про налог на доходы физических лиц в этом документе нет ни слова.

Таким образом, налог на доходы физических лиц по-прежнему можно не удерживать со всей суммы суточных, которые установлены в организации в соответствии со ст. 168 Трудового кодекса РФ. При этом их размер не имеет значения.

Правда, не исключено, что такую позицию вам придется отстаивать в суде. Дело в том, что чиновники до сих пор настаивают на том, что с суточных сверх 100 руб. нужно платить НДФЛ. Однако шансы выиграть спор есть, и немалые. Тем более что такую точку зрения фирм поддерживали судьи Высшего Арбитражного Суда РФ (Решение от 26 января 2005 г. N 16141/04).

С 2008 г. спорам придет конец, поскольку нормы будут прямо прописаны в Налоговом кодексе РФ.

Организация должна удержать НДФЛ с полной суммы дохода, который выплачивает физическому лицу при покупке у него доли в уставном капитале организации. Учесть расходы, которые понес продавец доли на ее приобретение, компания - налоговый агент не вправе. К такому выводу пришел Минфин России в Письме от 13.06.2006 N 03-05-01-04/156. Продавцу в таком случае по окончании года надо подать декларацию, в которой и заявить о вычете.

Основание, по которому продавец доли может учесть расходы на ее покупку, записано в абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ. И в этой норме ничего не сказано о том, что расходы может учесть налоговый агент. Поэтому Минфин России и предложил продавцу доли заявить о своих правах при подаче декларации по итогам года.

Разъяснение Минфина России необходимо учесть компаниям - покупателям таких долей. Если организация предоставит вычет, инспекторы могут обвинить ее в том, что она не полностью удержала налог. В таком случае организацию оштрафуют на 20 процентов от "недоперечисленной" суммы, а с учетом позиции, которую изложил Президиум ВАС РФ в Постановлении от 16.05.2006 N 16058, еще и начислят пени.

В то же время позицию Минфина России можно оспорить. Имущественные вычеты предоставляют налоговики (п. 2 ст. 220 НК РФ). Однако к продаже долей в уставном капитале вычеты не имеют никакого отношения. Более того, с 2005 г. налогоплательщики утратили возможность применять вычеты при продаже таких долей (Письмо Минфина России от 10.03.2006 N 03-05-01-04/55).

Учет расходов - это элемент исчисления налога. В данном случае такая обязанность возложена не на инспекцию, а на самого плательщика либо на налогового агента (ст. 52, п. 3 ст. 54 НК РФ). Такой же вывод следует из уже упомянутого абз. 2 пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ. В этой норме буквально написано, что расходы учитываются именно при продаже доли, а не при подаче налоговой декларации. Поскольку обязанность исчислить налог в рассматриваемом случае возложена на налогового агента, учесть расходы может он.

Налоговую базу при получении дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах определяет налогоплательщик. Эта обязанность закреплена в п. 2 ст. 212 НК РФ. Значит, налог должен рассчитать сам сотрудник, получивший заем. Поэтому налоговики не требовали от организаций удерживать НДФЛ, если те выдавали собственным работникам займы на льготных условиях, т.е. когда ставка процента по займу составляет менее трех четвертых ставки рефинансирования на дату его получения (Письма ФНС России от 19.04.2005 N ГИ-6-04/322, от 13.03.2006 N 04-1-02/130).

Налог в данной ситуации платит сам работник, если он не уполномочил на то организацию. Если сотрудник представил в бухгалтерию доверенность на удержание и перечисление налога, НДФЛ с его доходов в виде материальной выгоды удерживает компания.

И вдруг Минфин России выпускает Письмо от 31.05.2006 N 03-05-01-04/140, где этот вопрос решен совсем иначе. Минфин России назвал организации налоговыми агентами в ситуации, когда сотрудники получают матвыгоду от пользования выданными им льготными займами. Аргументация у специалистов финансового ведомства следующая.

Пункт 2 ст. 226 НК РФ возлагает на компанию обязанности исчислять и уплачивать налог на доходы физических лиц со всех выплачиваемых сотрудникам доходов, за исключением тех, что перечислены в ст. ст. 214.1, 227 и 228 НК РФ. Доход в виде материальной выгоды в этих статьях не назван. Это дало Минфину России основание утверждать, что при получении работником материальной выгоды в виде экономии на процентах за пользование заемными средствами выдавшая их организация признается налоговым агентом. Значит, она должна исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДФЛ.

Для исполнения этих обязанностей не требуется получения доверенности от работников на удержание и перечисление налога. Такое разъяснение выгодно работникам - им не нужно оформлять доверенности.

Если компания расположена в отдаленной местности, куда не ходит никакой общественный транспорт, то в данном случае она может не удерживать налог на доходы физических лиц с сумм, которые идут на оплату услуг перевозчиков по доставке сотрудников к месту работы (Письмо Минфина России от 10.06.2006 N 03-05-01-04/142). Бухгалтеру такой организации новая позиция чиновников выгодна - не надо заботиться о персонифицированном учете пассажиров.

Если же доставка сотрудников на предприятие ведется там, где есть пути обычного рейсового транспорта, то бухгалтеру все же необходимо наладить персонифицированный учет, например, обязать пассажиров отмечаться в ведомости у водителя служебного транспорта. Соответственно, доход сотрудников в натуральной форме будет зафиксирован и с него будет взят НДФЛ. Если же учет не ведется, базы по налогу не возникает, и у налоговиков могут возникнуть претензии.

Когда компания оплачивает обучение ребенка сотрудника в вузе, очевидно, что она заинтересована в том, чтобы ее работник мог сэкономить. А потому, сравнивая налоговые нагрузки при разных вариантах оформления оплаты, следует учитывать и суммы НДФЛ, хотя его плательщиками являются не компании, а сами работники.

Один из вариантов оплаты обучения детей сотрудников в вузах - когда компания перечисляет свои средства напрямую образовательному учреждению. Суммы налогов в этом случае не зависят от того, кто выступает сторонами договора на обучение (ребенок, компания и вуз, ребенок и вуз, другие варианты).

Возникает вопрос: кто в этой ситуации является плательщиком НДФЛ - работник или студент? Налоговики считают, что оплата обучения ребенка признается доходом сотрудника в натуральной форме, так как эта выплата произведена в его интересах (пп. 1 п. 2 ст. 211 НК РФ). Следуя этой точке зрения, оплату обучения нужно включить в налогооблагаемый доход работника и удержать с него налог.

Что касается ЕСН, пенсионных взносов и налога на прибыль, то учесть оплату обучения ребенка в вузе для налога на прибыль без споров с налоговиками будет проблематично, поскольку в данной ситуации сложно доказать экономическую обоснованность расходов (ст. 252 НК РФ). Но зато на сумму оплаты однозначно не придется начислять ЕСН и взносы в ПФР (п. 3 ст. 236 НК РФ).

Не уменьшает налогооблагаемую прибыль компании и материальная помощь, выданная родителям на те же цели. Следовательно, ЕСН и взносы в ПФР с материальной помощи платить также не нужно.

Различие в налоговой нагрузке возникнет только в сумме налога на доходы физических лиц. Матпомощь не облагается НДФЛ в пределах 4000 руб. в год (п. 28 ст. 217 НК РФ). Кроме того, по окончании года сотрудник сможет воспользоваться социальным вычетом и вернуть часть уплаченного налога.

Именно благодаря применению социального вычета данный вариант оформления оплаты будет более выгодным и бесспорным с точки зрения налогообложения. Когда же за обучение платит компания, сотрудник не может использовать вычет (пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ).

Компания может участвовать в оплате обучения ребенка сотрудника на возвратной основе. Например, она выдает заем, или же студент еще во время обучения отрабатывает на предприятии потраченные на него деньги. В первом случае не нужно забывать рассчитывать материальную выгоду от экономии на процентах (пп. 1 п. 2 ст. 212 НК РФ). Во втором случае, когда студент работает в компании, оплатившей его учебу, можно использовать следующий вариант оформления отношений. Компания перечисляет деньги за обучение студента в счет оплаты его услуг по гражданско-правовому договору (например, как системного администратора).

При таком оформлении компания имеет право принять расходы по услугам при расчете налога на прибыль, но только равномерно, по мере оказания услуг. Для признания таких расходов компании необходимо их документальное подтверждение - акты. Выплаты по договору оказания услуг облагаются ЕСН и взносами в Пенсионный фонд (п. 1 ст. 236 НК РФ). В данном случае студент сможет воспользоваться социальным вычетом, поскольку организация перечисляла денежные средства по его поручению.

Надо ли облагать ЕСН и пенсионными взносами суммы суточных, которые компания выплачивает командированным работникам сверх установленных норм?

Понятие суточных в НК РФ не дано. Статья 168 ТК РФ обязывает работодателя возместить командированному работнику дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства. Это и есть суточные. Данные выплаты не подлежат обложению ЕСН в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством (абз. 10 пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ). Есть два Постановления Правительства РФ, в которых речь идет о размере суточных выплат для командировок по России:

- Постановление от 02.10.2002 N 729 "О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации работниками организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета";

- Постановление от 08.02.2002 N 93 "Об установлении норм расходов организаций на выплату суточных или полевого довольствия, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией".

В Постановлении N 729 даны размеры возмещения командировочных расходов для бюджетных организаций. Поэтому на коммерческие компании нормы данного документа не распространяются. А вот Постановлением N 93 долгое время пользовались бухгалтеры многих фирм. Причиной тому явились разъяснения, которые дал Минфин России (Письмо от 14.01.2005 N 03-05-01-04/1). Согласно данному разъяснению размеры возмещения командировочных затрат, установленные в коллективном договоре организации, носят индивидуальный характер. Поэтому их нельзя рассматривать в качестве норм компенсационных выплат, о которых идет речь в п. 3 ст. 217 и пп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ.

Минфин России и теперь считает, что налогоплательщикам следует руководствоваться Постановлением N 93. Если же компания выплачивает суточные в большем размере, их следует облагать ЕСН.

Президиум ВАС РФ считает, что именно положения ТК РФ определяют пределы суточных. В ст. 168 ТК РФ сказано, что порядок и размеры возмещения командировочных расходов определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации. Поэтому компания вправе самостоятельно определить размер суточных, например, в приказе генерального директора. Эта выплата будет установлена в соответствии с законодательством, а значит, не должна облагаться ЕСН.

Судьи привели еще один дополнительный аргумент. Суточные, превышающие размер, установленный Постановлением Правительства РФ, не уменьшают базу по налогу на прибыль (пп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ). Следовательно, в силу п. 3 ст. 236 НК РФ эти превышения не признаются объектом обложения ЕСН. Эти выводы содержатся в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 14.03.2006 N 106.

9.2.2. Налог на прибыль организаций

НК РФ разрешил организациям, занимающимся торговлей, самостоятельно определять, как учитывать расходы, связанные с доставкой покупных товаров. Есть три способа их списания. Первый вариант - признать такие расходы косвенными и списывать их единовременно. Второй вариант - признать расход прямым: включить доставку в стоимость товаров и учитывать в расходах по мере реализации товаров. Третий вариант - также признать расход прямым, но не включать доставку в цену товара, а списывать пропорционально стоимости товаров, реализованных в этом периоде.

Для торговых компаний прямыми расходами являются стоимость реализованных покупных товаров и расходы на их доставку, если они не включены в цену (ст. 320 НК РФ). В то же время НК РФ разрешает самостоятельно устанавливать перечень прямых расходов (ст. 318 НК РФ). С этого года он является открытым. Не прописав в учетной политике транспортные расходы на доставку товаров в составе прямых затрат, компания может учесть их единовременно в полной сумме в периоде возникновения. Списав эти затраты как косвенные, она ничего не нарушит.

Однако в этой ситуации возможны претензии со стороны налоговиков, полагающих, что при включении потенциально прямых расходов в состав косвенных необходимо веское обоснование такого распределения затрат. При проверках налоговики будут обращать внимание на соответствие перечней прямых расходов, установленных НК РФ и учетной политикой. Если причина, по которой компания отнесла прямые расходы к косвенным, не устроит проверяющих, то организации могут доначислить налог и пени.

Во избежание споров с налоговыми органами в учетной политике можно предусмотреть один из двух способов учета расходов на доставку покупных товаров: транспортные расходы формируют стоимость имущества или учитываются отдельно. Такой порядок будет полностью соответствовать нормам ст. 320 НК РФ. При его применении претензии налоговиков исключены.

В любом из этих случаев транспортные расходы уменьшат налогооблагаемую прибыль только по мере реализации товаров. Стоимость нереализованных товаров в состав расходов не включается (ст. 320 НК РФ). Соответственно, если транспортные расходы являются частью этой стоимости, то они также не войдут в расчет налога на прибыль. Если же расходы на доставку будут отдельной статьей прямых затрат, то их все равно нужно распределять на остаток нереализованных товаров. Рассмотрим следующие примеры.

Пример 1. На 1 июня 2008 г. числится остаток товаров в сумме 4 600 000 руб. и остаток транспортных расходов по их доставке - 230 000 руб. В третьем квартале было закуплено две партии товаров. Одна - на сумму 5 000 000 руб., расходы на ее доставку составили 500 000 руб. По второй партии товаров на сумму 4 000 000 руб. расходов на доставку не было. За отчетный период

было реализовано товаров на сумму 8 400 000 руб. Согласно учетной политике расходы на доставку в стоимость товаров не включаются.

Рассчитаем сумму транспортных расходов, на которую можно уменьшить налогооблагаемую прибыль в третьем квартале 2006 г. Алгоритм расчета приведен в ст. 320 НК РФ.

Определим сумму транспортных расходов, которая относится к остатку товаров на начало месяца и к приобретенным в течение месяца товарам, - 730 000 руб. (230 000 + 500 000).

Определим стоимость товаров, реализованных и оставшихся непроданными в течение месяца, - 136 200 000 руб. (8 400 000 + (4 600 000 + 9 000 000 - 8 400 000)).

Найдем средний процент - 5,36% (730 000 руб. / 136 200 000 руб. x 100%).

Определим сумму транспортных расходов, относящихся к нереализованным товарам. Стоимость нереализованных товаров на конец квартала составила 5 200 000 руб. (4 600 000 + 9 000 000 - 8 400 000). Тогда расходы на доставку нереализованных товаров составят 287 560 руб. (5 200 000 руб. x 5,53%).

Следовательно, сумма транспортных расходов, которые будут учтены при расчете налога на прибыль в третьем квартале, составит 442 440 руб. (230 000 + 500 000 - 287 560).

Пример 2. Сохраним условия предыдущего примера, за исключением того, что по учетной политике транспортные расходы учитываются в стоимости покупных товаров. Предположим, что в третьем квартале покупная стоимость товаров, реализованных из первой партии, составила 4 400 000 руб., из второй - 4 000 000 руб.

Поскольку транспортные расходы относятся только к одной партии товаров, они будут учитываться по мере ее реализации. Тогда покупная стоимость товаров на начало отчетного периода составит 4 830 000 руб. (4 600 000 + 230 000), стоимость приобретенных товаров - 5 500 000 руб. (5 000 000 + 500 000). Доля реализованных товаров в приобретенных и оставшихся нереализованными товарах будет равна 44,89% (4 400 000 руб. / (4 600 000 руб. + 5 200 000 руб.) x 100%).

Стоимость товаров, реализованных в третьем квартале 2006 г., с учетом транспортных расходов составит 4 637 137,0 руб. ((4 830 000 руб. + 5 500 000 руб.) x 44,89%). Сумма транспортных расходов, уменьшающих базу по налогу на прибыль третьего квартала, будет равна 237 137 руб. (4 637 137,0 - 4 400 000).

Выгоднее определять транспортные расходы по среднему проценту. В этом случае их сумма, принимаемая в уменьшение прибыли, будет больше, чем в случае, когда транспортные расходы включаются в цену товаров. При планировании учета транспортных расходов нужно обратить внимание на другие факторы: скорость реализации товаров, сумму затрат на их доставку, соотношение этих расходов и покупной стоимости. Выбранный порядок учета транспортных расходов нельзя будет изменить в течение двух налоговых периодов (ст. 320 НК РФ).

Аудиторы при проверках очень часто сталкиваются с неправильным учетом претензий, которые выставлены за недогруженную продукцию при перевозке товаров транспортной компанией. В частности, бухгалтеры ошибочно списывают выявленную недостачу на счет 91 "Прочие доходы и расходы", когда виновные лица готовы возместить ущерб. Кроме того, зачастую выставленная транспортной компании претензия включает в себя и нормы естественной убыли. А это прямое нарушение ст. 796 ГК РФ. Также бухгалтеры забывают отражать разницы, которые возникают по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль".

Пример. Организация-продавец занимается оптовыми поставками зерна пшеницы. Доставляется товар до мест назначения транспортной компанией (перевозку организует продавец). Стоимость товара - 448 000 руб., в том числе НДС - 40 727,27 руб., масса - 64 000 кг. При приеме покупатель выявил недостачу (600 кг) и предъявил продавцу претензию в размере 4200 руб., в том числе НДС - 381,82 руб. А последний выставил ее грузоперевозчику, который согласился компенсировать ущерб. Право собственности на товар переходит в момент прибытия груза к покупателю.

Поставщик отгруженную продукцию отражает на счете 45 "Товары отгруженные", так как право собственности переходит к покупателю в момент получения зерна:

Дебет 45 Кредит 41

- 407 272,73 руб. (448 000 - 40 727,27) - отгружено зерно покупателю;

Дебет 76 субсчет "Отложенный НДС" Кредит 68

- 40 727,27 руб. - отражен НДС.

Недостачу имущества в пределах норм естественной убыли поставщик относит на затраты, а недостача сверх нормы списывается либо за счет виновных лиц, либо относится на финансовые результаты (п. 3 ст. 12 Федерального закона "О бухгалтерском учете").

Норма естественной убыли зерна при его перевозке равна 0,07 процента от массы (Постановление Госснаба СССР от 02.06.1986 N 63 "Об утверждении норм естественной убыли отдельных видов грузов при перевозках автомобильным транспортом").

В приведенном примере убыль составит 44,8 кг (64 000 кг x 0,07%). Стоимость одного килограмма зерна без учета НДС - 6,36 руб. ((448 000 руб. - 40 727,27 руб.) / 64 000 кг). Значит, стоимость убыли будет равна 284,93 руб. (6,36 руб. x 44,8 кг). Эта сумма и учитывается в расходах. При этом недостача сверх нормы в размере 3533,25 руб. ((4200 - 381,82) - 284,93) списывается за счет виновных лиц:

Дебет 45 Кредит 41

- 3818,18 руб. (4200 - 381,82) - уменьшена сумма отгрузки на недостающий товар;

Дебет 76 субсчет "Отложенный НДС" Кредит 68

- 381,82 руб. - отражено уменьшение выставленного НДС;

Дебет 94 Кредит 41

- 3818,18 руб. - отражена недостача;

Дебет 20 Кредит 94

- 284,93 руб. - отражена недостача в пределах норм естественной убыли;

Дебет 76 Кредит 94

- 3533,25 руб. - отражена недостача в сумме, превышающей нормы убыли;

Дебет 51 Кредит 76

- 3533,25 руб. - покрыта недостача транспортной компанией.

В налоговом учете потери в пределах норм естественной убыли включаются в состав материальных расходов (пп. 2 п. 7 ст. 254, ст. 318 НК РФ). Для этих целей используются те же нормы, что и для определения норм убыли в бухгалтерском учете (Письмо Минфина России от 21.03.2006 N 03-03-04/1/261). Значит, в отношении расходов разниц по ПБУ 18/02 не возникнет.

Полученная впоследствии компенсация от транспортной компании будет являться в налоговом учете внереализационным доходом (п. 3 ст. 250 НК РФ). А вот в бухгалтерском учете дохода не возникнет. Следовательно, по ПБУ 18/02 образуется постоянное налоговое обязательство:

Дебет 99 Кредит 68

- 847,98 руб. (3533,25 руб. x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство.

Сумму предъявленного НДС нужно откорректировать в учете и внести исправления в счет-фактуру.

Покупатель, выявив при получении груза недостачу, выставляет поставщику претензию, а зерно приходит по факту:

Дебет 10 Кредит 60

- 403 454,55 руб. (448 000 - 40 727,27 - 3818,18) - зерно оприходовано на склад покупателя;

Дебет 19 Кредит 60

- 40 345,45 руб. (40 727,27 - 381,82) - отражен входной НДС;

Дебет 76 Кредит 60

- 4200 руб. - предъявлена претензия по недостатке поставщику;

Дебет 60 Кредит 76

- 4200 руб. - принята поставщиком претензия;

Дебет 60 Кредит 51

- 443 800 руб. (448 000 - 4200) - произведена оплата за зерно.

Зачесть входной налог можно только при наличии исправленного счета-фактуры <1>.

<1> Учет, налоги, право. 2006, N 21. С. 13.

Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ).

НК РФ не относит технологические потери к нормируемым расходам. Следовательно, они должны учитываться при расчете налога на прибыль в полном объеме. Но здесь не все так просто. Минфин России считает, что такие затраты должны списываться по нормам (Письмо от 27.03.2006 N 03-03-04/1/289).

Лимиты организация должна установить сама исходя из технологических особенностей производственного цикла. Свою позицию специалисты финансового ведомства аргументируют так. В налоговом учете расходы принимаются, только если они экономически обоснованы и документально подтверждены (ст. 252 НК РФ). Это требование относится и к технологическим потерям. Утвержденный в компании норматив и будет являться экономическим обоснованием расхода.

Норматив на предприятии может быть установлен, например, технологической картой, сметой технологического процесса, другими аналогичными документами. Для определения лимита можно воспользоваться и отраслевыми нормативами.

Пример. В деревообрабатывающей организации норматив технологических потерь равен 1 проценту. В производство было отпущено 1000 куб. метров древесины на сумму 20 000 руб. (20 руб. за 1 куб. м). В процессе производства образовались технологические потери в размере 20 куб. м на сумму 400 руб. (20 руб. x 20 куб. м).

Норма технологических потерь равна 10 куб. м древесины (1000 куб. м x 1%) на сумму 200 руб. (20 руб. x 10 куб. м). Отсюда видно, что понесенные организацией потери превышают установленный норматив на 10 куб. м (20 куб. м - 10 куб. м), что составляет 200 руб. (20 руб. x 10 куб. м).

В бухгалтерском учете делаются записи:

Дебет 20 Кредит 10

- 20 000 руб. - переданы в производство материалы;

Дебет 91 Кредит 20

- 200 руб. - отражены расходы, превышающие норму технологических потерь.

В налоговом учете технологические потери в пределах установленного норматива учитываются в составе материальных расходов (пп. 3 п. 7 ст. 254 НК РФ). Сумма же превышения лимита при расчете налога на прибыль не учитывается. В налоговом учете в расходах можно учесть лишь 19 800 руб. (20 000 - 200). Значит, в бухгалтерском учете нужно отразить разницы по ПБУ 18/02 "Учет расчетов на прибыль":

Дебет 99 Кредит 68

- 48 руб. (200 руб. x 24%) - отражено постоянное налоговое обязательство.

Фактический размер технологических потерь необходимо постоянно отслеживать, поскольку в случае превышения норматива налоговые органы не учтут при расчете налога на прибыль сумму сверхнормативных потерь. Но есть несколько способов избежания этой проблемы. В случае выявления сверхнормативных потерь технологическая служба компании может составить документ, объясняющий причину их появления. Как правило, превышение лимита возникает при использовании некачественного сырья. Документально обосновать покупку такой продукции можно тем, что на момент начала производства на рынке не было в наличии необходимого сырья. И по договоренности с заказчиком было принято решение закупить сырье более низкого качества, отличающееся от того, в расчете на которое составлена технологическая карта. При его использовании возможны потери выше установленных нормативов. Такого документа будет достаточно для подтверждения экономической обоснованности расхода в налоговом учете.

Если же при контроле технологических потерь выявлено постоянное превышение установленного норматива, организации следует пересмотреть плановые показатели.

Материальная помощь к отпуску заставляет бухгалтера искать экономичный вариант учета таких выплат. По п. 23 ст. 270 НК РФ материальная помощь при налогообложении прибыли не учитывается. Однако это не относится к выплатам, приуроченным к отпуску, которые установлены трудовым или коллективным договором. Их компания вправе учесть при расчете налога на прибыль как расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ). Ведь в этом случае материальную помощь к отпуску нужно рассматривать как поощрение работника и его стимулирование к дальнейшей деятельности, т.е. такая выплата является частью оплаты труда.

Это подтверждает и многочисленная арбитражная практика, например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.04.2006 N А44-3581/2005-9, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19.09.2005 N А82-7994/2004-27. Если компания будет учитывать сумму материальной помощи в составе расходов на оплату труда, то ей придется начислять ЕСН (п. 1 ст. 236 НК РФ). Эта выплата попадет в объект обложения ЕСН, поскольку она учитывается в расходах по налогу на прибыль. Также нужно будет начислить взносы в Пенсионный фонд (п. 2 ст. 10 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации").

Но выгода все равно будет. Ведь ЕСН и взносы в Пенсионный фонд также уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Пример. Сумма отпускных, начисленных работнику, составляет 10 000 руб. Организация к отпуску выплачивает сотрудникам материальную помощь. Если материальную помощь к отпуску включить в расходы на оплату труда, в целом получается экономия по налогам. Причем чем больше сумма материальной помощи по отношению к сумме отпускных, тем больше оптимизация налогов.

Компании, получающие право на использование товарного знака, могут учесть расходы только после того, как договор регистрирует Роспатент (Письмо Минфина России от 08.06.2006

N 03-03-04/4/102). Однако у налогоплательщиков остается возможность в суде отстоять право на учет расходов за время фактического пользования товарным знаком.

Минфин России рассмотрел следующую ситуацию. Организация приобрела право на использование торговых знаков по лицензионным договорам. Такие договоры нужно регистрировать. Но компания фактически пользовалась активами еще до регистрации договоров. По одному - с даты его подписания, а по другому договору - даже до этой даты. По последнему соглашению стороны решили распространить его действие на отношения до подписания договора (п. п. 1, 2 ст. 425 ГК РФ). И за время пользования знаком компания перечисляла лицензионные платежи. Возник вопрос - можно ли учесть их при налогообложении прибыли за период фактического пользования товарным знаком до регистрации договоров?

Минфин России решил, что учесть такие платежи в расходах компания не вправе. Лицензионный договор на пользование торговым знаком без регистрации недействителен. Следовательно, до регистрации договора компания не имеет правильно оформленного документа, подтверждающего расходы (п. 1 ст. 252 НК РФ). И поэтому не вправе уменьшать доходы на платежи по такому договору.

Эту позицию необходимо учесть компаниям, которые не желают вступать в судебные споры с налоговыми органами. Недействительный договор не влечет юридических последствий. Однако это касается лишь гражданско-правовых отношений. А к налоговым отношениям такие последствия применять нельзя. К такому выводу пришел ФАС Московского округа в Постановлении от 04.08.1999 по делу N КА-А40/2399-99. И хотя это Постановление вынесено по старому Закону о налоге на прибыль предприятий и организаций, ссылаться на него можно и сейчас, ведь норма, которую применил суд, с тех пор не изменилась.

Остается возможность отстоять расходы и в случае, когда стороны придали обратную силу заключенному соглашению. Судьи посчитали подобные расходы обоснованными (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 23.01.2006 по делу N Ф04-9830/2005(18918-А27-15)).

Иногда налоговую экономию можно найти в уже давно закрытых периодах. Например, можно учесть для налога на прибыль естественную убыль за прошлые годы. Но с каждым кварталом (месяцем) период для зачета налога ограничивается.

Учет некоторых расходов НК РФ позволяет не растягивать во времени (в том числе через амортизацию), а списывать сразу. Этим стоит воспользоваться, если сумма расхода для компании существенна.

Один из способов принять часть расходов для налога на прибыль в текущем периоде, а не в будущем могут использовать компании, которые приобретали основные средства. Часть расходов, связанных с покупкой, можно учитывать отдельно, а не включать в стоимость основных средств и затем списывать в течение всего срока использования актива.

К расходам, по которым можно выбирать вариант учета, относятся таможенные пошлины и сборы, затраты на консультационные или информационные услуги. Их можно учитывать как прочие расходы или включать в стоимость приобретенных основных средств. Если величина таких расходов существенна для компании (например, импортировалось дорогостоящее оборудование), то надо списать их единовременно как прочие (пп. 1, 14, 15 п. 1 ст. 264 НК РФ). Когда сумма подобных затрат не столь высока, их лучше включить в стоимость основного средства, как и в бухгалтерском учете (п. 1 ст. 257 НК РФ, п. 8 ПБУ 6/01 "Учет основных средств").

По затратам, которые с равными основаниями могут быть одновременно отнесены к нескольким группам расходов, компания вправе самостоятельно определить порядок учета (п. 4 ст. 252 НК РФ). Ссылаясь на эту норму, Минфин России согласился с тем, что у компании есть возможность единовременно учитывать для налога на прибыль определенные затраты, в частности таможенные пошлины и сборы (Письмо от 20.02.2006 N 03-03-04/1/130).

Если у организации по договору подряда ведется ремонт и его окончание приходится на следующий отчетный период, то в текущем уже можно принять и учесть часть работ. В дополнительном соглашении к договору с подрядчиком можно прописать поэтапную сдачу работ, которая будет сопровождаться составлением акта. Сумму, указанную в акте, компания сможет принять для налога на прибыль. С этой позицией соглашаются и суды (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 31.01.2005 N А56-10815/04).

Согласно п. 5 ст. 272 НК РФ расходы на ремонт основных средств признаются в том периоде, в котором были осуществлены. Если компания фактически понесла затраты по ремонту во втором квартале, учесть их можно в налоговой базе по налогу на прибыль за тот же квартал в составе прочих расходов (п. 1 ст. 260 НК РФ).

Для подрядчика стоимость сданного этапа будет являться доходом (ст. 271 НК РФ). Поэтому данный вариант оптимален, если подрядчик работает по кассовому методу или применяет упрощенную систему налогообложения, т.е. оплата работ еще не произведена. Такой вариант разбивки расходов можно использовать и для других работ или услуг. Такой способ позволит использовать вычет НДС по той части работ (услуг), которая будет принята к учету (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Компаниям, у которых расходы на добровольное страхование составляют весомую долю в бюджете, не стоит забывать о возможности списывать такие затраты единовременно. Это применимо к договорам, которые заключаются более чем на один отчетный период. Если организация разово оплачивает такую страховку, то затраты для налога на прибыль должны признаваться равномерно (п. 6 ст. 272 НК РФ).

Если же в договоре будет предусмотрено, что оплата производится двумя платежами и более (не важно, с какими интервалами), то организация имеет право принять расходы единовременно в момент оплаты. С этим не спорят ни налоговики, ни Минфин России (Письмо Минфина России от 19.01.2006 N 03-03-04/1/47).

Возможность сэкономить есть и у компаний, которые приобрели неисключительные права пользования программным обеспечением или базами данных. Налог можно уменьшить благодаря тому, что срок использования программного обеспечения нигде не фиксируется. В таком случае компания имеет право учесть для налога на прибыль всю стоимость программы единовременно в момент начала ее использования.

Налоговики могут посчитать, что такие расходы должны учитываться постепенно. Законодатель добавил еще одно условие к положению о том, что расходы признаются в том периоде, когда возникают исходя из условий сделки. 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).

Минфин России, ссылаясь на эту новую норму в НК РФ, заявил, что при отсутствии срока компания должна сама распределять затраты на программное обеспечение (Письмо от 23.06.2006 N 03-03-04/1/542). После появления у налоговиков такого подспорья компаниям будет проблематично учесть расходы на программы в одном периоде. Хотя НК РФ позволяет это сделать. Расходы, связанные с приобретением права на использование компьютерных программ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям), относятся к прочим (пп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ). Дата признания прочих расходов определяется по специальной норме - пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. Такие затраты можно учесть на дату расчетов по условиям договора, на дату предъявления расчетных документов, на последний день отчетного (налогового) периода.

Минфин России не отрицает права налогоплательщика самостоятельно определить период списания таких расходов. Учитывая, что программные продукты очень быстро устаревают, организация может, обосновав этот факт, списать стоимость программы в течение короткого срока.

Для вновь созданных или реорганизуемых компаний существует широкий спектр возможностей приблизить дату расхода. Например, в учетной политике организация может зафиксировать создание резерва предстоящих расходов на оплату отпусков (ст. 324.1 НК РФ). Тогда затраты можно принимать ежемесячно с начала деятельности, не ожидая самих отпусков, которые у вновь принятых сотрудников могут быть только через шесть месяцев с начала работы (ст. 122 ТК РФ).

Рекламные расходы для налога на прибыль делятся на нормируемые и ненормируемые. Причем это нормирование отражается и на НДС. Входной НДС можно принять к вычету только по тем рекламным расходам, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль (п. 7 ст. 171 НК РФ). Очевидно, что если есть возможность учесть определенные затраты на рекламу в полном объеме, то ею стоит воспользоваться.

Пункт 4 ст. 264 НК РФ среди затрат на рекламу, которые можно списать без лимита, называет расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях. При этом в НК РФ не поясняется, что именно относится к данным расходам. Следовательно, к расходам на участие в выставке организация может отнести все, что связано с этим мероприятием: сувениры с символикой (папки, часы, ручки, флажки, карандаши), оплату за звуковую рекламу на выставке. Все эти расходы принимаются для налога на прибыль в полном объеме, поэтому НДС, который к ним относится, организация также может зачесть полностью.

С одной стороны, это законный способ сэкономить на налогах, если у организации много подобных рекламных расходов. С другой стороны, это тот случай, когда неясность законодательства налоговики трактуют не в пользу налогоплательщика вопреки п. 7 ст. 3 НК РФ. Так, в Письме МНС России от 27.03.2003 N 02-5-11/90 сказано, что к ненормируемым расходам на участие в выставках, ярмарках, экспозициях следует относить только расходы по оплате вступительных взносов и разрешений. Все остальные расходы, связанные с участием в выставках, нормируются.

Если компания на выставке вручает призы, то расходы на их приобретение или изготовление принимаются для налога на прибыль лишь в пределах лимита. В п. 4 ст. 264 НК РФ эти расходы указаны отдельно как нормируемые.

В случае, когда цена вопроса для организации будет велика, то стоит экономить. Шансы отстоять в суде свое право на ненормирование всех расходов, связанных с выставкой, у нее есть. В п. 4 ст. 264 НК РФ говорится о расходах на участие в выставке без расшифровки, что это за расходы. Поэтому к ним могут относиться любые затраты, связанные с участием компании в выставке.

Пункт 4 ст. 252 НК РФ предоставляет налогоплательщику право самостоятельно выбирать, к какой группе расходов он отнесет затраты, если они с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов. Судебная практика также складывается в пользу налогоплательщиков. Например, ФАС Волго-Вятского округа в Постановлении от 13.01.2005 по делу N А43-1729/2004-32-152 пришел к выводу о том, что нормы действующего законодательства не раскрывают перечень затрат, включаемых в расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях. Следовательно, при классификации затрат и определении возможности их отнесения к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, целесообразно руководствоваться фактическим использованием тех или иных предметов.

Чтобы составить бухгалтерскую отчетность в соответствии с международными стандартами, компаниям приходится пользоваться услугами консультантов и аудиторов. Если такие расходы будут обоснованы, НК РФ не запрещает принять их в уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Минфин России в Письме от 20.06.2006 N 03-03-04/1/535 отметил, что затраты на составление отчетности по принципам МСФО должны соответствовать ст. 252 НК РФ в части экономической обоснованности, т.е. обязанность составлять отчетность по МСФО - не единственное основание для списания подобных затрат. В качестве примера, когда затраты обоснованны, Минфин России приводит следующие ситуации. Одним из акционеров компании является организация, которая составляет консолидированную отчетность по МСФО. Или кредитор компании - зарубежный банк, который требует отчетность по международным стандартам.

Расходы на подготовку отчетности по МСФО компания может учесть и в том случае, если эта отчетность предназначена для потенциальных зарубежных инвесторов и кредиторов. Им понадобится информация о деятельности компании. А такие сведения иностранцам может дать только отчетность, составленная по международным стандартам. Суды принимают аргумент о необходимости достоверной информации по имуществу и обязательствам компании. Судьи считают этот довод достаточным для обоснования расходов на составление отчетности по МСФО (Постановление ФАС Московского округа от 26.12.2005 N КА-А40/12635-05).

Минфин России предлагает учитывать расходы на подготовку отчетности по международным стандартам по пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Что же касается расходов на проведение аудита по МСФО, то финансовое ведомство по-прежнему разрешает принимать их для налога на прибыль только банкам. Все кредитные организации уже должны применять международные стандарты для подготовки финансовой отчетности. Поэтому расходы на проведение аудита отчетности по МСФО Минфин России посчитал обоснованными только для банков. Такие затраты учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 17 п. 1 ст. 264 НК РФ).

За первое полугодие 2006 г. Минфин России выпустил несколько писем о том, как учитывать для налога на прибыль расходы, связанные с кредитной линией (Письма от 26.01.2006 N 03-03-04/1/64, от 10.05.2006 N 03-03-04/1/427, от 30.05.2006 N 03-03-04/1/486).

Все расходы по кредитной линии можно разделить на проценты по долговому обязательству и на прочие услуги банка по открытию и содержанию линии. Проценты по кредитам признаются в качестве расходов не в полном объеме, а только в пределах лимита. Если у компании нет кредитов, полученных на сопоставимых условиях, лимит учета процентов принимается равным ставке рефинансирования, установленной Центральным банком РФ, увеличенной в 1,1 раза (п. 1 ст. 269, пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Расходы же на прочие услуги банка уменьшают налогооблагаемую прибыль в полном объеме (пп. 25 п. 1 ст. 264, пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Почему Минфин России из всех прочих расходов, связанных с кредитной линией, приравнивает к процентам только плату за проведение операций по ссудному счету? Потому что она фактически определяется как процент по долговому обязательству - совпадает и порядок расчета, и его база.

Другие же платежи хотя и устанавливаются в процентах, но рассчитываются от суммы лимита линии (такова, например, плата за открытие кредитной линии) или от невыбранных сумм транша (плата за пользование лимитом линии).

На этом основании Минфин России такие платежи обошел своим вниманием, а для комиссии за проведение операций по кредитному счету сделал вывод: если она рассчитывается от суммы непогашенного долга, то сумма включается в расходы как проценты по долговому обязательству, т.е. в порядке, установленном ст. 269 НК РФ.

Плата признается процентом по долговым обязательствам только в том случае, если она исчисляется за фактическое время пользования заемными средствами (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Если по договору плата за проведение операций по ссудному счету считается от суммы

непогашенных кредитов (например, на конец месяца), однако на ее размер не влияет фактическое время пользования заемными средствами, то она является оплатой услуги банка. Следовательно, такой платеж учитывается в полном объеме.

Оптимальный вариант, который позволит учесть расходы и избежать споров с налоговиками, таков: по согласованию с банком установить в договоре дополнительные платежи либо в фиксированной сумме, либо в процентах, но от суммы лимита или невыбранных траншей.

Конечно, если у организации есть кредиты, полученные на сопоставимых условиях в тех же кварталах, что и транши по кредитной линии, то компания сможет учесть все проценты по линии (если они существенно - более чем на 20 процентов - не отклоняются от среднего уровня процентов по остальным кредитам в квартале). Под сопоставимыми понимаются та же валюта, те же сроки, сопоставимые объемы, аналогичные обеспечения (п. 1 ст. 269 НК РФ).

Пример. Ставка процентов за пользование средствами возобновляемой кредитной линии составляет 10,5 процентов годовых. Срок договора - 12 месяцев. Тариф за проведение операций по ссудному счету составляет 4 процента годовых от суммы непогашенного долга. У организации нет обязательств, выданных на сопоставимых условиях.

Проценты учитываются для налога на прибыль в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, т.е. 11% ($10\% \times 1,1$). Таким образом, организация сможет списать в налоговом учете непосредственно сами проценты по кредиту в полном объеме (исходя из ставки 10,5 процентов годовых).

Если следовать позиции Минфина России, то в приведенном примере сумма процентов за пользование кредитными средствами и за проведение операций не должна превышать 11 процентов. В результате из 4 процентов, взимаемых банком за проведение операций, организация может учесть для налога на прибыль только 0,5 процента. Оставшиеся 3,5 процента не уменьшают налогооблагаемую прибыль. Поэтому потери в виде налога на прибыль составят 0,84 процента от непогашенной задолженности ($3,5\% \times 0,24$).

Если бы в договоре такой платеж рассчитывался от лимита кредитной линии или от невыбранных сумм, то его можно было бы учесть в полной сумме. Так же можно было бы поступить, если в тех же периодах компания бы получила кредиты на сопоставимых условиях.

При длительной реконструкции здания (более года) амортизация по нему в налоговом учете не начисляется. Минфин России предложил продолжать списывать часть амортизации, если работы идут не во всем помещении. Однако на практике реализовать эту идею невозможно.

Пример. Компания приняла решение провести реконструкцию части здания. Срок проведения работ превышает 12 месяцев. Остальную часть объекта организация по-прежнему продолжает использовать. Специалисты Минфина России считают, что начисление амортизации в данной ситуации зависит от учета объекта, часть которого собственник реконструирует (Письмо от 08.06.2006 N 03-03-04/2/162).

Когда здание учитывается как один объект, то здесь вариантов нет. Амортизацию по нему нельзя начислять до окончания реконструкции. По п. 3 ст. 256 НК РФ такое основное средство выбывает из состава амортизируемого имущества, если продолжительность реконструкции более 12 месяцев. Если же компания сможет выделить действующую часть здания в налоговом учете как отдельный объект, на нее, по мнению Минфина России, можно будет продолжать начислять амортизацию.

На самом деле разделить на части уже принятый к учету объект невозможно. Произвести такую операцию не позволяют НК РФ и ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Первоначальная стоимость основных средств изменяется только в определенных НК РФ случаях. И ситуации, когда стоимость объекта делится на используемую и реконструируемую части, среди них нет.

Более того, на здание выдан один документ о праве собственности. И чтобы выделить реконструируемую часть в самостоятельный объект, необходимо получить новые свидетельства о праве собственности, планы БТИ и экспликации.

Чтобы не потерять в начислении амортизации, компания может составить несколько договоров на проведение реконструкции, каждый из которых будет заключен на отдельный этап работ. Продолжительность каждого этапа работ не должна превышать 12 месяцев. В целях избежания лишних претензий налоговиков между этапами работ надо предусмотреть перерыв.

Пример. Организация владеет зданием, которое нужно реконструировать. По расчетам на эти работы потребуется 16 месяцев. В данной ситуации время реконструкции можно разделить на два этапа, составить отдельный договор на первую часть работ. А через месяц после завершения первого этапа заключить договор на оставшуюся часть работ.

Во время проведения реконструкции амортизация по объекту будет начисляться в полной сумме. Ведь срок работ не превышает 12 месяцев. Следовательно, из состава амортизируемого имущества объект исключен не будет (п. 3 ст. 256 НК РФ). И амортизация по нему будет учитываться в составе расходов при расчете налога на прибыль. После окончания каждого этапа расходы на реконструкцию увеличат стоимость объекта (п. 2 ст. 257 НК РФ).

Компании могут одновременно учитывать расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов от стоимости основных средств (амортизационная премия). Можно ли применять амортизационную премию к расходам прошлого года? Минфин России считает, что премию можно применять, только если компания зафиксирует в учетной политике решение пользоваться премией, а также размер процента, который будет учитывать единовременно. Ведь 10-процентное ограничение - это только верхний порог амортизационной премии. А компания может своим решением назначить и меньший размер. Хорошо, если в налоговой учетной политике прописан порядок применения амортизационной премии. В таком случае проблемы с налоговыми инспекторами организации не грозят. А вот если учетная политика не содержит упоминания о премии, компании придется поспорить. Вносить изменения в учетную политику можно только при изменении законодательства или применяемых методов учета (ст. 313 НК РФ).

В таком случае можно привести следующий аргумент. Пункт 1.1 ст. 259 НК РФ прямо не требует, чтобы правила для амортизационной премии непременно были в учетной политике. Это лишь мнение финансового ведомства. И есть прецеденты, когда суды поддерживали налогоплательщиков, реализовавших свои права без оформления их в учетной политике. ФАС Центрального округа в Постановлении от 27.07.2004 N А62-3703/03 поддержал компанию, которая не указала в учетной политике, что создает резерв на оплату отпусков и вознаграждений работникам, а фактически его использовала.

Если цена договора займа выражена в условных единицах, то суммовая разница по начисленным процентам учитывается при расчете налога на прибыль (п. 1 ст. 269 НК РФ). Бухгалтер в предельную величину процентов включает и сами проценты, и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных единицах.

Списание расходов по договорам, в которых не указан срок их действия. К таким затратам относятся, например, покупка компьютерных программ или услуги по подключению к сети Интернет.

Согласно п. 1 ст. 272 НК РФ, если сделка не содержит условий о сроке и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

Налоговики считают, что указанные расходы ведут к формированию расходов будущих периодов в налоговом учете организаций, применяющих метод начисления. Это относится к расходам по сделкам, которые одновременно удовлетворяют двум условиям. Во-первых, по договору невозможно определить дату возникновения расхода, т.е. период, к которому он относится. Во-вторых, нет четкой связи между доходами и расходами или она определяется косвенно. В этом случае компания самостоятельно распределяет расходы по методике, утвержденной в учетной политике для целей налогообложения.

В качестве примера налоговики приводят затраты на подключение телефонной линии. Как правило, в таких договорах срок действия не указывается. Поэтому отнесение стоимости услуг по подключению телефонной линии на расходы должно быть в обязательном порядке растянуто во времени. Компания не может установить в учетной политике в качестве периода списания таких расходов месяц, два или другой символический срок - такая схема учета не может быть применена ни при каких условиях.

Однако услуги по подключению телефонной линии являются прочими расходами (ст. 264 НК РФ). И если их списание налоговики предлагают продлевать во времени, значит, такой подход они вполне могут применять и ко всем другим прочим расходам. А их у любой компании предостаточно. И в конечном итоге может выйти достаточно большая сумма, которую бухгалтер не сможет сразу учесть в налоговом учете, и тем самым налог на прибыль придется заплатить в большем размере.

Специалисты в сфере налогообложения с такой позицией налоговиков не согласны. Их позиция по вопросу учета прочих расходов однозначна: такие расходы списываются единовременно. Для признания таких затрат НК РФ предусматривает специальную норму, установленную в пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. И если по прочим расходам НК РФ предусматривает особый порядок признания, то должна применяться именно специальная норма. Это подтверждают и суды (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 21.02.2005 по делу N А13-6053/04-21).

НК РФ допускает вариантность при учете прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Они признаются на дату расчетов с контрагентами, либо на дату предъявления расчетных документов, либо в последний день отчетного (налогового) периода. Таким образом,

можно списать единовременно расходы, по которым не определен период их возникновения, а также связь между этими затратами и доходами компании не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Затраты на аренду при расчете налога на прибыль учитываются как прочие расходы (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом порядок признания таких расходов установлен пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ. Именно эта норма предоставляет налогоплательщику право для выбора одного из трех вариантов даты признания расхода по аренде. Таким образом, датой признания расхода можно считать дату расчетов с арендодателем по договору, дату предъявления документов, служащих основанием для расчета, или же последний день отчетного (налогового) периода.

Организация может признать расход на дату выставления счета на арендуемое помещение или на дату акта об оказании услуг по аренде, где указана сумма арендной платы. Как правило, эти документы составляются каждый месяц на протяжении всего срока аренды. Если же по каким-либо причинам названные документы отсутствуют, но есть подписанный договор и акт приемки-передачи арендуемого объекта, то расход можно признать на последний день отчетного (налогового) периода.

Следовательно, компания может воспользоваться любой из указанных дат. Свой выбор она обязательно должна закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Способы, которые позволяют перенести доходы на следующие периоды, связаны с определением даты реализации. Именно на эту дату доходы от реализации включаются в базу по налогу на прибыль (ст. 248 НК РФ).

Если компания во втором квартале оказала услуги или выполнила работы, а контрагент примет результаты лишь в третьем квартале, то и доход будет признан тогда же. Факт реализации для отражения дохода подтвердится только после подписания акта.

Бухгалтеры, которым поступают акты, где время оказания услуги (работы) и дата документа приходится на разные периоды, сомневаются в том, что доход можно учесть на дату подписания акта. Такие сомнения можно смело развеять. Статья 271 НК РФ определяет лишь порядок признания доходов. Отразить же доход раньше, чем он возникнет, нельзя. Пока не подписан акт, реализация не состоялась. Реализацией признается передача работ, оказание услуг (п. 1 ст. 39 НК РФ). В ст. 271 НК РФ есть п. 3, где сказано, что доходы признаются на дату реализации.

По мнению Минфина России, независимо от момента окончания работ выручка по ним признается на дату подписания акта сдачи-приемки (Письмо от 01.06.2006 N 03-03-04/1490).

Нужно учесть, что контрагенту может быть невыгоден перенос приема работ или услуг на другой отчетный период - ведь клиент не сможет без акта принять расходы. Но перенос дохода не отразится на налоговой базе контрагента в следующих случаях: если у него за текущий период образуется убыток, если он работает по кассовому методу или применяет "упрощенку" (работы, услуги еще не оплачены) либо использует ЕНВД.

При реализации товаров или готовой продукции самый простой способ - перенести доход на более поздний период следующим образом: прописать в договоре особый переход права собственности, например, по оплате (ст. 491 ГК РФ). В этом случае на момент отгрузки продукции дохода в налоговом учете не будет, даже если от покупателя поступила часть оплаты. Реализация произойдет в последующих отчетных периодах - после окончательного расчета по договору, т.е. перехода права собственности (ст. 39 НК РФ).

Суды также подтверждают, что дата реализации наступит только на момент получения полной оплаты от покупателя (п. 7 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98). Но при этом стороны должны принять меры по сохранности товара до момента перехода права собственности. До этого времени покупатель не имеет права распоряжаться полученным имуществом.

При расчете налога на прибыль по методу начисления доходы признаются независимо от поступления выручки, поэтому, даже если покупатель не оплатил отгрузку, налог на прибыль все равно нужно рассчитать и заплатить в бюджет.

Доходом от реализации по гл. 25 НК РФ является выручка (п. 1 ст. 249 НК РФ). При использовании метода начисления она признается в момент реализации товаров, работ или услуг. Факт поступления денежных средств в этом случае значения не имеет (п. 1 ст. 271 НК РФ). Даже если реализация состоялась в одном отчетном периоде, а оплата от покупателя поступит в другом, выручка должна быть учтена при расчете налога на прибыль на момент реализации.

Пример. В первом квартале 2008 г. организация отгрузила партию товаров на сумму 800 000 руб. Общая сумма расходов за этот период - 640 000 руб. Оплата от покупателя поступила только в апреле этого же года. Отчетным периодом по налогу на прибыль для продавца является квартал. Доходы и расходы он определяет по методу начисления.

В этой ситуации реализация и оплата приходятся на разные отчетные периоды. Тем не менее выручку от реализации продавец должен признать в первом квартале. В данном примере налог на прибыль за первый квартал составит 38 400 руб. $((800\,000 - 640\,000) \times 24\%)$. То есть у

компании не произошло увеличение оборотных активов от сделок за первый квартал, а налог на прибыль она все равно должна заплатить в бюджет.

Продавец может отсрочить перечисление налога по сделке до момента получения оплаты от покупателя. Для этого в договоре достаточно предусмотреть особый переход права собственности: оно переходит к покупателю только после полной оплаты товаров, работ или услуг (ст. 491 ГК РФ). Тогда до этой даты доход от реализации у продавца не возникнет. Ведь реализацией признается передача права собственности на возмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Пример. Продолжим предыдущий пример. В договоре предусмотрено, что право собственности на отгруженные товары переходит к покупателю после полной оплаты их стоимости продавцу.

В этом случае выручку от реализации продавец включит в состав доходов только после получения оплаты от покупателя, т.е. во втором квартале 2007 г. В этом периоде увеличится сумма налога на прибыль на 38 400 руб. Но это не ухудшит финансовое состояние компании, так как во втором квартале произойдет увеличение оборотных активов.

Стоимость товаров также можно будет учесть в составе расходов только на дату перехода права собственности на имущество к покупателю. По п. 1 ст. 268 НК РФ доходы от реализации уменьшаются на стоимость реализованных товаров, т.е. право собственности на которые перешло к покупателю. Преимущество такого порядка признания выручки состоит в том, что у продавца всегда будут в наличии денежные средства, из которых можно будет перечислить налог.

Статья 491 ГК РФ гласит, что покупатель до перехода к нему права собственности не может каким-либо образом распоряжаться полученными ценностями. По мнению суда, это означает, что он должен не только обеспечить сохранность полученных товаров, но и хранить их отдельно от другого своего имущества (Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98). Если в ходе проверки выяснится, что эти условия не выполняются, у налоговиков будет повод доначислить налог на прибыль.

Таким образом, чтобы не возникло проблем, продавец должен быть уверен в том, что покупатель соблюдает требование гражданского законодательства. Конечно, на практике достаточно сложно проконтролировать, каким образом покупатель распоряжается полученным по такому договору имуществом и как ведется его хранение. В такой ситуации можно прописать в договоре условия, которые должен соблюсти покупатель по правилам ГК РФ, за их невыполнение надо установить штрафные санкции.

Минфин России в Письме от 20.07.2006 N 03-03-04/1/598 рассмотрел проблему, связанную с моментом признания выручки от реализации при методе начисления, когда в договорах компании с покупателями записано, что право собственности на товар переходит к ним в момент доставки на склад покупателя. Объем реализации велик, и организация не может достоверно отследить, какая партия товара и в какой момент доставлена покупателю. У продавца возникает вопрос: можно ли признавать доход на дату отгрузки?

Специалисты финансового ведомства пришли к выводу, что нельзя. У плательщика нет возможности выбирать, когда учесть доход. Его следует обязательно включить в базу на ту дату перехода права собственности, которая указана в договоре.

Желание компании зафиксировать доход по дате отгрузки понятно: как правило, именно на эту дату право собственности и переходит к покупателю (п. 1 ст. 223, п. 1 ст. 458 ГК РФ). Следовательно, в этот же момент появляется обязанность включить доход от реализации в налоговую базу по налогу на прибыль, даже если оплата произошла позднее даты отгрузки. Но это общее правило. Стороны могут установить и иной порядок перехода права собственности (ст. 421 ГК РФ). Например, в договор можно включить условие, при котором право собственности перейдет к покупателю лишь после того, как он окончательно расплатится за купленный товар, или после того, как товар будет доставлен покупателю. Именно так и произошло в случае, который рассмотрел Минфин России. Компания сама закрепила в договоре условие, которое не дает возможности признавать доход на дату отгрузки.

Могут ли возникнуть отрицательные последствия для компании, которая проигнорирует разъяснения Минфина России? Ведь если учесть доход на дату отгрузки, получится, что организация внесла налог даже раньше, чем следовало.

Налоговики считают, что налогоплательщика можно штрафовать даже за это. В Письме от 01.07.2004 N 07-02-14/160 Минфин России указывал, что, если компания зависит базу по причине неправильного отражения операций, ее можно штрафовать по ст. 120 НК РФ. И наличие переплаты вовсе не будет основанием для того, чтобы освободить компанию от ответственности.

Вместе с тем для штрафа по ст. 120 НК РФ ошибки или искажения должны быть именно в документах бухгалтерской отчетности, а не в налоговой декларации или других документах (Постановление ФАС Уральского округа от 13.01.2003 N Ф09-2819/02-АК). К тому же суды уже

давно считают, что несвоевременное отражение одной и той же суммы по одной и той же сделке в разных налоговых периодах не подпадает под понятие грубого нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 11.09.2000 N А56-8063/00 и Волго-Вятского округа от 27.08.2003 N А82-27/2003-А/2).

Письмо Минфина России от 10.05.2006 N 03-03-04/1/426 пригодится компаниям, которые получают имущество от своих участников. Если компания окажется в тяжелом финансовом положении, участники смогут помочь ей своими вкладами. Эти вклады не изменяют размера уставного капитала и соотношения долей в нем, поэтому у организации не будет хлопот с регистрацией изменений в учредительных документах. Но они позволят быстро поправить финансовые показатели компании. Однако в отличие от вкладов в уставный капитал порядок налогообложения таких операций в гл. 25 НК РФ прямо не прописан.

Чаще всего компании помогает участник, который заинтересован в ее успешной деятельности и имеет весомую долю в уставном капитале - более 50 процентов. В таком случае общество может не учитывать доход по безвозмездно полученному имуществу (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Но тут возникает неясность с налогообложением.

Стоимость безвозмездно полученного основного средства необходимо определять по правилам, которые п. 8 ст. 250 НК РФ устанавливает для оценки дохода по безвозмездно полученному имуществу (п. 1 ст. 257 НК РФ). Но в п. 8 ст. 250 НК РФ сказано, что к доходам, которые не учитываются при налогообложении, он неприменим. Поэтому на практике проверяющие иногда утверждают, что по необлагаемым вкладам участников нельзя определить первоначальную стоимость в налоговом учете. А значит, такое имущество нельзя амортизировать для целей налогообложения.

По мнению Минфина России, налогоплательщики вправе амортизировать имущество, безвозмездно полученное от участника. Даже если его стоимость не включили в доход на основании упомянутой льготы.

Оценить стоимость имущества надо исходя из рыночных цен, которые определяются по правилам ст. 40 НК РФ. А начислять амортизацию можно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода основного средства в эксплуатацию.

В п. 8 ст. 250 НК РФ сказано, что не надо учитывать внереализационный доход по безвозмездно полученному имуществу, если данный случай поименован среди необлагаемых доходов. Однако это правило не запрещает оценивать стоимость любого безвозмездно полученного имущества по правилам этого же пункта (абз. 2 п. 8 ст. 250 НК РФ). Но ведь п. 1 ст. 257 НК РФ отсылает именно к порядку оценки стоимости имущества, а не к положению п. 8 ст. 250 НК РФ, которое обязывает учитывать доходы.

Многие бухгалтеры в налоговом учете ошибочно квалифицируют доходы от продажи основного средства как внереализационные, т.е. по аналогии с бухгалтерским учетом, где такие доходы считаются прочими. Цена ошибки в данном случае измеряется не в штрафах и пенях, а в потерянной экономии на налоге на прибыль и НДС.

В бухгалтерском учете доходы от реализации основного средства относятся к прочим доходам (п. 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации"). Но для налога на прибыль доходы от продажи основного средства необходимо учитывать как выручку от реализации товаров. Это требование п. 1 ст. 249 НК РФ. В данной норме не говорится о выручке с реализации именно основных средств или имущества. В ней упомянута реализация товаров. Однако товаром для целей применения НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Увеличив выручку от реализации, а не внереализационные доходы, компания сможет в большем объеме признать затраты на рекламу, в большем объеме зачесть НДС по ним, а также в большем объеме сформировать резерв по сомнительным долгам.

Норматив рекламных затрат, которые можно признать для налога на прибыль, зависит как раз от объема выручки от реализации. Расходы на рекламу принимаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации, определяемой по ст. 249 НК РФ (п. 4 ст. 264 НК РФ). Занижая выручку, компания автоматически уменьшает лимит признания рекламных расходов.

Пример. Компания, занимающаяся автомобильными перевозками, в июне 2008 г. продала гаражный комплекс за 16 млн руб. Выручка организации за первые 6 месяцев текущего года составила 27 млн руб. В этом же полугодии была проведена рекламная акция на сумму 425 тыс. руб.

В результате переклассификации внереализационного дохода в выручку компания получает экономию по налогу на прибыль в сумме 37 200 руб. (155 000 руб. x 24%). Кроме того, что организация сможет сэкономить на налоге на прибыль, она еще сможет увеличить вычет по НДС. Как известно, если расходы для налога на прибыль нормируются, то и вычет по таким расходам используется только в части принимаемых затрат (п. 7 ст. 171 НК РФ).

За счет дополнительного признания затрат на рекламную акцию компания может предъявить к вычету 27 900 руб. (155 000 руб. x 18%). В итоге организация может сэкономить на налоге на прибыль и НДС 65 100 руб. (37 200 + 27 900).

Размер выручки от реализации влияет и на сумму резерва по сомнительным долгам. Его величина не может превышать 10 процентов от выручки, определенной по ст. 249 НК РФ (п. 4 ст. 266 НК РФ). А суммы таких отчислений в резерв включаются во внереализационные расходы одновременно на последний день отчетного (налогового) периода (п. 3 ст. 266 НК РФ).

Без учета дохода от продажи гаражного комплекса компания может сформировать резерв по сомнительным долгам в сумме 2,7 млн руб. (27 млн руб. x 10%). При корректном отражении полученных денежных средств (в качестве выручки от реализации) резерв увеличивается до 4,3 млн руб. (43 млн руб. x 10%). Таким образом, при наличии соответствующей сомнительной задолженности компания может одновременно учесть для налога на прибыль отчисления в сумме 1,6 млн руб. (4,3 млн руб. - 2,7 млн руб.). Это даст экономию на налоге на прибыль за полугодие в размере 384 тыс. руб. (1,6 млн руб. x 24%). То есть организация сможет увеличить на эту сумму свои оборотные средства.

Что касается влияния размера выручки на возможность уплаты только квартальных авансовых платежей, то и здесь ошибка бухгалтера обернется и пенями. При несвоевременной уплате любого платежа, в том числе и ежемесячного авансового, могут быть взысканы пени (п. 3 ст. 58 НК РФ).

Продажа основного средства не единственный случай, когда, исправив некорректный учет, можно получить экономию по налогам. Это относится и к случаям реализации нематериальных активов или имущественных прав. Доходы от их реализации относятся к выручке, учитываемой по ст. 249 НК РФ.

Чтобы объект интеллектуальной собственности был признан нематериальным активом, необходимо, чтобы он был способен приносить доход, использовался для нужд организации более 12 месяцев (п. 3 ст. 257 НК РФ). Искключительные права на эти объекты подтверждают патенты, свидетельства, договоры уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.д. Наиболее распространенные виды таких активов - исключительные права на компьютерные программы или базы данных, на товарный знак или фирменное наименование.

В отношении определения понятия имущественного права возникает больше сложностей, так как законодательно оно не закреплено. Поэтому нужно руководствоваться сложившейся судебной практикой или упоминаниями этого термина в законах. К имущественным правам относятся, например, право на взыскание задолженности, права, удостоверенные ценной бумагой, а также права участника долевого строительства (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 N 23, п. 1 ст. 142 ГК РФ, п. 3 ст. 155 НК РФ).

При выполнении своих налоговых обязательств по прибыли организации должны также учитывать, что безнадежные долги можно учесть в качестве внереализационных расходов. О том, какие именно долги следует признать безнадежными, сказано в НК РФ (п. 2 ст. 265 НК РФ). Однако налоговики считают, что признаков, перечисленных в этом определении, недостаточно, чтобы считать долг истинно безнадежным. Если инспекторы сочтут, что компания проявляла недостаточную активность во взыскании долга, никакой речи об учете расходов по нему идти не может.

Суды строго следуют НК РФ и встают на защиту плательщиков. Это хорошо видно на примере Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 18.05.2006 по делу N A82-7723/2005-15. На практике чаще всего долги становятся безнадежными, когда по ним истекает срок исковой давности. В общем случае этот срок составляет три года и в хозяйственной практике обычно начинает течь по окончании срока на исполнение обязательства (ст. 196 ГК РФ, п. 2 ст. 200 ГК РФ).

Стандартные претензии налоговиков к долгам с истекшим сроком давности выглядят так. Если бы организация предъявила иск в суд, то долг не стал бы безнадежным. Поэтому расходы появились именно из-за бездействия компании. Значит, они экономически не оправданны и их нельзя учитывать в расходах (п. 1 ст. 252 НК РФ). Таким образом, к признакам безнадежного долга добавляется еще один: компания должна предпринимать действия по его взысканию.

Судьи же с таким мнением не согласны. Они указали, что меры по взысканию долга не имеют никакого отношения к оправданности расходов. Она заключается в том, что расходы обусловлены целью получить доход в рамках деятельности компании. Если долг появился у налогоплательщика при ведении им хозяйственной деятельности, направленной на получение дохода (например, в результате реализации продукции), то основания образования задолженности следует считать уважительными.

Итак, действия кредитора по возврату долгов никак не влияют на его дальнейшее право списать их по основанию безнадежности. Если срок исковой давности истек, расходы можно учитывать для налога на прибыль.

Если компания решит создать резерв для дорогостоящего ремонта основных средств, это лишает ее возможности в общем порядке учитывать расходы по ремонту обычных внеоборотных активов (Письмо Минфина России от 19.07.2006 N 03-03-04/1/588).

Преимущество резерва под особо сложный и дорогой ремонт заключается в том, что он позволяет выйти за рамки предельной суммы отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Обычно расходы на ремонт основных средств включают в состав прочих расходов и учитывают в том периоде, когда компания фактически их понесла (п. 1 ст. 260 НК РФ). Но организация может создать резерв под предстоящий ремонт и по отчислениям в него равномерно учитывать расходы. А фактические затраты по ремонту надо будет списывать за счет резерва. В итоге уменьшать свои реальные налоговые обязательства нужно будет в течение всего межремонтного периода. Чем больше резерв, тем больше экономия.

Однако резерв ограничен лимитом. Он определяется исходя из периодичности ремонта, его сметной стоимости и частоты замены элементов основных средств. Кроме того, сумма резерва не должна превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние три года (п. 2 ст. 324 НК РФ). Если же к концу налогового периода затраты на ремонт превысят резерв, их надо будет списать как прочий расход.

Ограничение можно преодолеть, создав резерв на особо сложный и дорогой ремонт. Для этого необходимо выполнить два условия: средства на ремонт надо копить более одного налогового периода и в предыдущих периодах у компании не должно быть аналогичных работ.

Как видно из данного Письма, специалисты Минфина России считают, что у компании нет возможности разделить учет расходов по обычным основным средствам и внеоборотным активам, которые требуют сложного ремонта. Если плательщик задумает создавать резерв на дорогостоящий ремонт, ему запретят в общем порядке учитывать расходы на ремонт обычных основных средств.

Это разъяснение не в пользу компаний. Оно заставляет откладывать мелкий ремонт, затраты по которому можно учесть в текущих расходах. Кроме того, названное Письмо может быть использовано как повод для доначисления пеней и штрафов. Но есть и положительная сторона: НК РФ не ограничивает размер отчислений на сложный ремонт. Это позволит более гибко регулировать налоговые обязательства компании.

Минфин России избавил компании, владеющие помещениями в многоквартирных жилых домах, от дополнительных налоговых расходов. Такие компании могли получить доначисления налога на прибыль на стоимость бесплатно полученного земельного участка, на котором расположено здание. Но с выходом Письма Минфина России от 25.05.2006 N 03-03-04/1/476 такая опасность отпала.

Проблемы могли возникнуть из-за того, что право собственности на долю земельного участка, на котором расположен дом, переходит автоматически при приобретении в собственность помещения в многоквартирном жилом доме (ст. 38 Жилищного кодекса РФ).

Если компания владеет помещением в жилом доме, который расположен на земельном участке, сформированном до 1 марта 2005 г., то с этой даты доля в праве общей собственности на участок переходит к собственнику помещения бесплатно. В то же время безвозмездно полученное имущество необходимо включить во внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ). На этом основании компании могли бы доначислить налог исходя из рыночной стоимости доли земельного участка.

Специалисты Минфина России посчитали иначе. Право на землю не нуждается в отдельной государственной регистрации и возникает, когда организация получила свидетельство о праве собственности на помещение в доме. Поэтому доля в праве собственности на общее имущество - это неотъемлемая часть помещения в доме.

В связи с этим лицо, приобретающее в собственность помещение в многоквартирном доме, одновременно приобретает долю в праве общей собственности на земельный участок. Поэтому Минфин России считает, что права на землю нельзя считать полученными безвозмездно.

Включенную в стоимость помещения цену земли можно учесть в расходах, ведь помещение нельзя приобрести без права на земельный участок. Разделить эти два объекта невозможно. Значит, стоимость доли в праве собственности на земельный участок является экономически оправданным расходом. Учесть его при налогообложении прибыли позволяет п. 1 ст. 252 НК РФ.

Компания вправе не распределять региональную часть налога на прибыль по обособленным подразделениям, если все они расположены на территории одного субъекта РФ. Перечислять налог и отчитываться по нему можно через одно уполномоченное подразделение. Чтобы воспользоваться этим, компания должна уведомить инспекции, в которых ее обособленные подразделения стоят на учете, о том, какое из них будет уполномоченным (п. 2 ст. 288 НК РФ). Федеральным законом N 216-ФЗ установлен срок, в течение которого необходимо уведомить инспекторов о выбранном обособленном подразделении, через которое организация будет отчитываться по налогу на прибыль. Сделать это необходимо до 31 декабря года, предшествующему новому налоговому периоду. В действующей редакции Налогового кодекса

срок не установлен. Впрочем, в своих разъяснениях Минфин России ссылается также на упомянутую дату (см. например, Письмо от 21 апреля 2006 г. N 03-03-02/88).

Открытый перечень прямых расходов, приведенный в ст. 318 НК РФ, до сих пор является предметом споров. Тот факт, что организации сами устанавливают перечень прямых расходов, позволил бухгалтеру отнести часть затрат в состав косвенных расходов. Тем самым компании уменьшили налог на прибыль. Ведь в отличие от прямых расходов косвенные затраты можно списать единовременно (п. 2 ст. 318 НК РФ). Однако такой подход совершенно не устраивает налоговиков.

Налоговики предлагают разделять расходы на прямые и косвенные по правилам бухгалтерского учета. Для этого можно руководствоваться Инструкцией к Плану счетов. А именно к счету 20 "Основное производство". Прямыми расходами считаются затраты, непосредственно связанные с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Списываются они со счетов производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.:

Дебет 20 Кредит 10, 11, 15, 70 и т.д.

Косвенные расходы - это расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства. К ним относятся потери от брака. В бухгалтерском учете такие затраты отражаются так:

Дебет 25, 26, 28 Кредит 10, 11, 15, 70 и т.д.

Если бухгалтер организует учет прямых и косвенных расходов по варианту, предложенному налоговиками, у него отпадет необходимость использовать ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Тем самым бухгалтер значительно облегчит свою работу. Однако при таком сближении учетов увеличится налог на прибыль. Ведь те расходы, которые можно списывать в налоговом учете единовременно в составе косвенных расходов, придется учитывать как прямые расходы. А из-за этого списание затрат растянется во времени.

Дублирование прямых и косвенных расходов из бухгалтерского учета в налоговый учет не обязательно. Ни ст. 318, ни ст. 319 НК РФ такого требования не выдвигают. Да и цели распределения расходов на прямые и косвенные в налоговом и бухгалтерском учете разные. В бухгалтерском учете расходы делятся с целью формирования себестоимости продукции (работ, услуг). В налоговом учете основной целью является установление момента признания расходов.

Составленная декларация по налогу на прибыль сдается в налоговую инспекцию и подлежит камеральной проверке в течение трех месяцев со дня представления. На первом этапе проверки декларации инспектор анализирует соотношение показателей форм налоговой и бухгалтерской отчетности за отчетный период, а также связь отдельных данных декларации между собой. Такой контроль нужен для соблюдения логической связи между показателями, на основании которых рассчитывается налоговая база по налогу на прибыль. Фактически на этой стадии происходит арифметический подсчет.

После того как все показатели сошлись, инспектор может проверить отдельные строки декларации на предмет их соответствия нормам гл. 25 НК РФ. Если результаты удовлетворяют налоговиков, на этом камеральная проверка заканчивается. И бухгалтер так и не узнает о том, что отчетность подвергалась проверке.

Компания узнает о повышенном интересе налоговиков к декларации (т.е. об углубленной камеральной проверке), когда инспекция потребует пояснить те или иные показатели отчета или представить на проверку первичные документы.

Так, налоговики могут попросить предоставить дополнительные сведения при отсутствии логической связи или несоответствиях между показателями бухгалтерской и налоговой отчетности (например, по балансу отражена прибыль, а по декларации убыток).

Проверяющие обязательно потребуют пояснения от бухгалтера в следующих случаях:

- если отражен убыток, в том числе невосстановленный, по отдельным хозяйственным операциям, по которым финансовый результат определяется в особом порядке;
- если налог рассчитывается по сниженным ставкам;
- если компания использует средства целевого финансирования и аналогичные им средства.

Помимо дополнительных сведений и объяснений, подтверждающих правильность расчета и своевременность уплаты налога на прибыль, налоговики могут затребовать первичные документы. Методические рекомендации призывают делать это только в том случае, если есть основания предполагать занижение базы по налогу на прибыль. Это устанавливается из информации, которую компания представит в инспекцию.

Для некоторых деклараций камеральная проверка не заканчивается запросом дополнительных пояснений и "первички". Целой группе отчетов предстоит пройти еще третий этап - экономический анализ. Сначала 100 процентов деклараций по налогу на прибыль проходят арифметический контроль, при котором проверяется правильность заполнения отчетности, а также сопоставляются различные показатели декларации. Процедура выполняется автоматически, с помощью специальной компьютерной программы.

Затем отчетность подвергается так называемому логическому контролю. Компьютер сопоставляет данные последней декларации по налогу на прибыль со сведениями, поданными в предшествующие периоды. Отчетность проверяют и на соответствие данным, указанным в декларациях по другим налогам. Так, подлинность заявленной выручки налоговикам помогает проконтролировать отчетность по НДС. В регионах этот этап проходит большинство поданных деклараций.

В Мурманской и Липецкой областях логическому контролю подвергается отчетность крупнейших и основных плательщиков (которые в совокупности обеспечивают 60 процентов поступлений по инспекции) <1>. Таким способом проверяется и отчетность небольших компаний, в которой арифметический контроль выявил ошибки.

<1> Учет, налоги, право. 2006. N 28. С. 7.

Экономический анализ деклараций инспектор проводит уже вручную, без помощи автоматизации. На этой стадии инспектор вступает в контакт с плательщиком: запрашивает пояснения и документы, направляет запросы контрагентам. Анализ проводится по всем крупнейшим и основным плательщикам. Отчетность небольших предприятий может подвергнуться такому скрупулезному разбору только в том случае, если первые этапы контроля выявят в ней ошибки и подозрительные несоответствия). Основные доначисления делаются по итогам камерального контроля. Штрафные санкции по результатам экономического анализа не начисляются. Однако на его основе налоговики делают выборку для выездных проверок.

Согласно Методическим рекомендациям ежеквартально должны проходить через экономический анализ декларации крупнейших налогоплательщиков, а также компаний, чьи налоговые платежи составляют не менее 60 процентов от всех поступлений по инспекции. Также каждый квартал подвергается анализу и отчетность тех фирм, по которым ранее камеральные проверки давали результаты. То есть налоговики уже выявляли нарушения при расчете налоговой базы, занижение сумм налога на прибыль или авансовых платежей, несопоставимость показателей бухгалтерской и налоговой отчетности. Остальные организации должны проходить экономическую проверку декларации по результатам за год.

Особое внимание ФНС России рекомендует обращать на компании, которые заявляют в декларации незначительные суммы налога на прибыль или убыток. При выездной проверке деятельность таких организаций будет исследована более детально.

В декларациях и бухгалтерской отчетности данные должны быть сопоставимы. Если же взаимосвязь показателей отсутствует, налоговики могут потребовать дополнительных объяснений и провести экономический анализ декларации. В то же время специалисты ФНС России признают, что в ряде случаев некоторые показатели налоговой и бухгалтерской отчетности могут не совпадать.

Например, такая ситуация возможна при сравнении суммы строк 010 и 100 Приложения N 1 "Доходы от реализации и внереализационные доходы" к листу 02 декларации и суммы строк 010, 060, 080, 090 и 120 формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках". По общему правилу эти данные должны быть одинаковы. Но ФНС России указывает, что так бывает не всегда. Эти данные не сойдутся, если компания занимается куплей-продажей ценных бумаг. Ведь доходы и расходы по таким сделкам в налоговом учете определяются в особом порядке (ст. ст. 280 - 282 НК РФ).

Аналогичная ситуация может возникнуть и при безвозмездном получении имущества и товарообменных операциях. Инспекторы должны принять во внимание, что в бухгалтерском и налоговом учете могут использоваться разные методики определения рыночных цен. Кроме того, порядок признания и суммы доходов в бухгалтерском и налоговом учете будут разными, если в организации есть производства с длительным циклом, проведена переоценка стоимости имущества, пересчитана выручка по ст. 40 НК РФ.

ФНС России в методичке акцентирует внимание налоговиков на том, что выручка в бухгалтерском и налоговом учете должна быть одинаковой при расчетах по сделкам, цена которых выражена в условных единицах, при сдаче имущества в аренду или его реализации, при предоставлении в пользование объектов интеллектуальной собственности.

Должны быть равны суммы налога на прибыль по строке 180 листа 02 декларации и по строке 150 формы N 2 "Отчет о прибылях и убытках". Однако по строке 150 формы N 2 показывается текущий налог на прибыль, а он определяется с учетом разниц по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Поэтому при контроле этих данных налоговики будут проверять и правильность отражения временных и постоянных разниц.

Если на втором этапе камеральной проверки проверяется сопоставимость показателей бухгалтерской отчетности и декларации по налогу на прибыль за отчетный период, то при проведении экономического анализа сравниваются те же показатели, но уже за три года. Это позволяет налоговикам отследить тенденции в формировании доходов и расходов, влияющих не только на налог на прибыль, но и на суммы других налогов.

Так, сравниваются показатель по строке 010 "Выручка от реализации" Приложения N 1 к листу 02 декларации и сумма выручки от реализации, указанная в декларации по НДС. С 2006 г. для целей НДС и налога на прибыль большинство сделок имеют одинаковый порядок признания выручки от реализации. Расхождения могут быть в следующих случаях. Например, из-за наличия не облагаемых НДС операций. Выручка от аренды для прибыли может учитываться либо в составе доходов от реализации, либо внереализационных доходов, а для НДС доход от аренды признается выручкой от реализации.

Или если в расходах по налогу на прибыль сумма затрат на оплату труда заявлена больше, чем в прошлом периоде, то должна увеличиться и сумма ЕСН. При росте экспортных поставок должна увеличиться не только сумма прибыли, но и объем НДС к возмещению. Таким образом, проверяется взаимосвязь налоговых баз по различным видам налогов.

Широко используются при проверке внешние источники. В частности, сведения о движении денежных средств по счетам организации дают налоговикам банки, информацию о транспортных средствах - органы ГИБДД, сведения о передаче имущества в аренду - комитеты по управлению имуществом. Также из внешних источников берется информация о наличии в организации лицензий, сертификатов. При анализе состава затрат в ход идут данные органов статистики и показатели деятельности по аналогичным организациям.

9.2.3. Налог на имущество организаций

Плательщиками налога на имущество являются иностранные и российские организации.

Налог на имущество должны уплачивать все российские организации независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности, в том числе органы государственной власти (исполнительной и законодательной), включая все министерства и ведомства, некоммерческие организации, бюджетные организации, государственные унитарные предприятия, Центральный банк РФ и его территориальные учреждения, финансово-кредитные организации, а также внебюджетные государственные фонды.

В законах субъектов РФ о налоге на имущество организаций могут быть установлены льготы по этому налогу для отдельных категорий налогоплательщиков.

Кроме того, налог на имущество не платят организации, работающие по упрощенной системе налогообложения, плательщики единого налога на вмененный доход (с имущества, которое используется в деятельности, облагаемой ЕНВД) и те организации, которые уплачивают единый сельскохозяйственный налог. Также данный налог не нужно платить и со стоимости имущества, используемого исключительно в деятельности, предусмотренной соглашениями о разделе продукции. В гл. 30 Налогового кодекса РФ эти нормы не прописаны, но о них сказано в гл. 26.1, 26.2, 26.3 и 26.4 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 2 ст. 374 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Если у иностранной организации, не осуществляющей деятельности на территории России через постоянное представительство, возникает (прекращается) в течение налогового (отчетного) периода право собственности на объект недвижимого имущества, исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного объекта недвижимого имущества производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Такое дополнение внесено в п. 5 ст. 382 Налогового кодекса РФ.

Такое же правило действует и в отношении объектов недвижимости иностранных компаний, не относящихся к деятельности данных организаций в России через постоянные представительства.

НК РФ разрешает списывать амортизацию одним из двух методов: линейным или нелинейным (п. 2 ст. 259 НК РФ). В бухгалтерском учете способов начисления амортизации ровно в два раза больше (п. 18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). Это линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально сумме чисел лет срока полезного использования и способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В большинстве случаев бухгалтеры стараются начислять амортизацию и в бухгалтерском, и в налоговом учете одинаково, т.е. линейным способом. Причина - нежелание отражать разницы, возникающие по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль".

Использование в бухгалтерском учете других методов начисления амортизации позволит быстрее списать стоимость основного средства. Тем самым компания может сэкономить на платежах по налогу на имущество, поскольку этим налогом облагаются объекты, учитываемые по правилам бухгалтерского учета в качестве основных средств (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Применяемый в большинстве случаев бухгалтерами линейный метод начисления амортизации в бухгалтерском учете - самый невыгодный с точки зрения оптимизации налога на имущество. При использовании других способов начисления амортизации компания может существенно сэкономить на платежах по этому налогу.

Когда основное средство передается на консервацию, оно продолжает числиться на счете 01 "Основные средства", а потому облагается налогом на имущество (Письмо Минфина России от 15.05.2006 N 03-06-01-04/101).

Действительно, объектом обложения налогом на имущество признаются основные средства, учитываемые на балансе организации. Основное средство, переведенное на консервацию, не перестает быть таковым. Пункт 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 N 91н, делит основные средства по степени использования на группы. Одна из них - объекты, находящиеся на консервации.

Если консервация объекта планируется более чем на три месяца, то начисление амортизации по нему приостанавливается как в налоговом, так и в бухгалтерском учете, т.е. консервация скажется на величине налоговых обязательств по налогу на прибыль и налогу на имущество. После вывода объекта из консервации амортизация начисляется в прежнем порядке. Срок полезного использования продлевается на период простоя объекта.

Компания приобрела здание и приводит его в состояние, пригодное для использования. И хотя работы еще идут, объект уже эксплуатируется. Как учитывать это здание в бухгалтерском учете и начислять ли по нему амортизацию?

Ситуация с эксплуатацией приобретенных помещений, стоимость которых еще окончательно не сформирована, в нормативных документах по бухгалтерскому учету не рассмотрена. В Письме N 03-06-01-04/107 Минфин России заявил, что объекты, требующие реконструкции, до ввода их в постоянную эксплуатацию отражаются как незавершенные капитальные вложения и не облагаются налогом на имущество.

Компания может начислять амортизацию по зданию, так как главное, что оно введено в эксплуатацию. При этом Минфин России сослался на документ 1990 г. - Положение о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве (утв. 29.12.1990 N ВГ-21-Д/144/17-24/4-73 (N ВГ-9-Д)). В п. 22 этого Положения сказано, что если не окончены строительством или не оформленные актами приемки объекты уже эксплуатируются, то амортизация по ним начисляется, но в учете не отражается. Минфин России же предложил начислять амортизацию сразу на счетах бухгалтерского учета, а впоследствии ее уточнять, когда окончательно сформируется стоимость здания. Скорректированная сумма амортизации будет учитываться для налога на имущество.

Если компания приобретает здание и до ввода в эксплуатацию делает в нем не реконструкцию, а просто ремонт, то расходы на него она может не включать в стоимость помещения. Это позволяет делать п. 8 ПБУ 6/01 "Учет основных средств". Из него следует, что первоначальной стоимостью основного средства, приобретенного за плату, признается сумма затрат, непосредственно связанных с его приобретением, сооружением и изготовлением. Расходы на ремонт непосредственно с приобретением здания не связаны, поэтому организация может не учитывать их на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" и тем самым не увеличивать базу по налогу на имущество в будущем. Затраты на реконструкцию также не связаны с приобретением здания. Однако п. 15 ПБУ 6/01 предписывает изменять стоимость основного средства в случае его реконструкции.

В налоговом учете расходы на ремонт до ввода здания в эксплуатацию увеличивают его стоимость.

Объект, не требующий монтажа или увеличения стоимости, принимается к учету в качестве основного средства уже в момент приобретения и включается в налоговую базу по налогу на имущество.

До сих пор у бухгалтеров не возникало сомнений в том, что активы переводятся со счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" на счет 01 "Основные средства" только после ввода их в эксплуатацию. Однако налоговики считают, что объекты включаются в состав основных средств сразу после приобретения.

Свое мнение они строят на том, что актив принимается к учету в качестве основного средства, если удовлетворяет условию: "объект предназначен для использования в производстве продукции".

Именно на основе этого утверждения специалисты Минфина России делают вывод, что объект, не требующий монтажа или увеличения стоимости, принимается к учету в качестве основного средства уже в момент приобретения, т.е. если компании не нужно вкладывать дополнительные средства, чтобы начать использовать объект, то он сразу становится основным средством и включается в базу по налогу на имущество.

Объекты недвижимости, на которые требуется регистрация прав собственности, бухгалтеры стараются держать на счете 08 как можно дольше. Это позволяет сэкономить на налоге на имущество. Однако задержка с вводом объекта в эксплуатацию не всегда выгодна компании.

По правилам бухгалтерского учета объекты недвижимости, которые затем будут приняты к учету как основные средства, учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Пока объект числится на этом счете и не выполняются условия признания его основным средством, в базу по налогу на имущество он не попадает. Это подтверждает и Минфин России (Письмо от 26.04.2006 N 03-06-01-04/93). Налогом на имущество облагаются только объекты, учитываемые по правилам бухгалтерского учета как основные средства.

Основным средством имущество становится только тогда, когда бухгалтер сделает проводку: Дебет 01 Кредит 08. В целях экономии по налогу на имущество компания старается не вводить дорогостоящий объект в эксплуатацию более длительное время. В том числе и когда получено свидетельство о праве собственности. Наличие этого документа не всегда означает, что объект годен для эксплуатации. Ведь одним из условий признания имущества основным средством является его использование в производственной деятельности (п. 4 ПБУ 6/01 "Учет основных средств"). Обоснованием неиспользования объекта в деятельности компании может служить ремонт.

Пример. В составе капитальных вложений компании числится объект недвижимости стоимостью 1 000 000 руб. Свидетельство о регистрации права собственности на объект получено в марте 2008 г. Для объекта запланирован срок полезного использования 40 лет (480 мес.). Предположим, что в регионе ставка налога на имущество составляет 2,2 процента. В апреле 2007 г. компания начала ремонт объекта. База по налогу на прибыль за второй квартал 2007 г. составила 100 000 руб. По итогам второго квартала компания заплатит только налог на прибыль 24 000 руб. (100 000 руб. x 24%). Рассчитаем возможную экономию по налогу на имущество за квартал. Исходя из условий примера ежемесячная сумма амортизации составит 2083,33 руб. (1 000 000 руб. : 480 мес.). Если бы объект был введен в эксплуатацию в марте 2007 г., то его стоимость была бы равна:

- на 1 апреля 2007 г. - 1 000 000 руб.;
- на 1 мая 2007 г. - 997 916,67 руб. (1 000 000 - 2083,33);
- на 1 июня 2007 г. - 995 833,34 руб. (997 916,67 - 2083,33);
- на 1 июля 2007 г. - 993 750,01 руб. (995 833,34 - 2083,33).

Сумма налога на имущество за второй квартал была бы равна 5482,81 руб. ((1 000 000 руб. + 997 916,67 руб. + 995 833,34 руб. + 993 750,01 руб.) : (3 + 1) x 2,2% : 4). Так как компания не ввела объект в эксплуатацию, она сэкономила во втором квартале на налоге на имущество 5483,81 руб. Таким образом, в бюджет за второй квартал компания перечислит 24 000 руб.

Однако в этом случае расходы на ремонт увеличат первоначальную стоимость объекта (п. 8 ПБУ 6/01, п. 1 ст. 257 НК РФ). Тем самым впоследствии возрастет сумма налога на имущество. Кроме этого, после ввода объекта в эксплуатацию затраты на ремонт будут списываться через амортизацию в течение срока полезного использования основного средства.

Работающий объект принесет компании большую экономию на налогах, нежели если он будет простаивать мертвым грузом.

Пример. Воспользуемся условиями предыдущего примера и предположим, что в марте 2007 г. компания ввела объект в эксплуатацию. После ввода в эксплуатацию здание ремонтируется. В этом случае в расходах для налога на прибыль будут учитываться следующие суммы:

- начисленная амортизация 6249,99 руб. (2083,33 руб. x 3 мес.);
- налог на имущество 5482,81 руб.;
- расходы на ремонт 30 000 руб.

Расходы на ремонт в этом случае и в бухгалтерском, и в налоговом учете списываются одновременно (п. 5 ПБУ 10/99 "Расходы организации", п. 1 ст. 260 НК РФ). Тем самым сумма расходов не увеличит первоначальную стоимость основного средства. Соответственно, кроме того что затраты на ремонт будут списаны сразу, компания также сэкономит на налоге на имущество, поскольку налог рассчитывается исходя из остаточной стоимости основных средств на 1-е число каждого месяца (п. 4 ст. 376 НК РФ).

С учетом всех расходов сумма налога на прибыль во втором квартале 2007 г. будет равна 13 984,13 руб. ((100 000 руб. - 6249,99 руб. - 5482,81 руб. - 30 000 руб.) x 24%). И в бюджет попадет

всего 19 466,94 руб. (13 984,13 + 5482,81). Тем самым экономия налоговых платежей составит 4533,06 руб. (24 000 - 19 466,94).

Если компания корректирует первоначальную стоимость основного средства, ей придется пересчитать базу по налогу на имущество после ввода объекта основных средств в эксплуатацию. Такую невыгодную для компании позицию отстаивает Минфин России в Письме от 17.06.2006 N 03-06-01-04/148. В этом Письме рассматривается следующая ситуация. В бухгалтерию компании с задержкой поступили документы, подтверждающие некоторые расходы, поэтому у нее возникла необходимость откорректировать первоначальную стоимость основного средства.

В этой связи у бухгалтера возник вопрос: с какого момента корректировать базу налога на имущество? Надо ли пересчитывать базу прошлых периодов? Или корректировку можно учесть в том периоде, когда получены документы?

Возможны разные варианты ответов на эти вопросы.

Во-первых, необходимо пересчитать базу по налогу на имущество за все периоды его эксплуатации, т.е. стоимость основного средства надо корректировать в периоде, в котором компания стала начислять амортизацию по внеоборотному активу.

Сторонники этой точки зрения приводят следующие аргументы. НК РФ предписывает пересчитывать базу периода совершения ошибки, если обнаружит ее в последующих периодах. Это значит, что придется подавать уточненные декларации за все периоды эксплуатации основного средства. Кроме того, придется уточнить и базу по налогу на прибыль, ведь изменится норма амортизации по прошлым периодам. Все это довольно обременительно для бухгалтера.

Во-вторых, надо откорректировать базу текущего периода. Такая точка зрения основана на том, что базой налога на имущество является остаточная стоимость основного средства, сформированная по правилам бухучета. В то же время правила бухучета предписывают при обнаружении ошибок производить корректировочные записи по счетам бухучета в тех периодах, когда выявлены нарушения (п. 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н). Однако в таком случае первоначальная стоимость основного средства изменится после ввода в эксплуатацию, а п. 14 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" не позволяет менять первоначальную стоимость в такой ситуации. Из-за этой нормы данная позиция выглядит слабо.

Если объем исправлений велик, их содержание невыгодно компании, есть еще один вариант действий. Надо разобраться, а действительно ли данные расходы следует относить на первоначальную стоимость основного средства. Вполне возможно, удастся доказать, что этого можно вообще не делать и одновременно списать расходы как прочие.

О том, что такой вопрос актуален, свидетельствует спор между ФНС России и Минфином России об учете таможенных платежей в стоимости основных средств. Минфин России считает, что этот вид расходов можно включить в первоначальную стоимость основного средства, а можно учесть и как прочий расход.

Федеральным законом N 216-ФЗ в гл. 30 Налогового кодекса РФ внесены изменения. Расскажем об основных из них.

Обновленная редакция п. 4 ст. 376 Налогового кодекса РФ гласит, что понятие "средняя стоимость" будет применяться к отчетным периодам, а "среднегодовая стоимость имущества" к налоговому периоду. Кроме того, при подсчете среднегодовой стоимости имущества для определения налоговой базы организации следует брать остаточную стоимость основных средств не на 1 января следующего налогового периода (года), а на 31 декабря текущего года. Средняя стоимость имущества для целей уплаты авансовых платежей по отчетным периодам определяется так же, как и раньше. Поправки вступают в силу с 1 января 2008 г.

Федеральный закон N 216-ФЗ уточнил, что налог по имуществу паевого инвестиционного фонда должна платить управляющая компания. В ст. 378 Налогового кодекса РФ говорится, что учредитель доверительного управления налог в отношении имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд, не уплачивает. А в п. 1 ст. 374 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что в случаях, оговоренных ст. 378 Налогового кодекса РФ, объектом налогообложения может признаваться также и имущество, которое не учитывается на балансе организации в качестве основных средств.

Пункт 17 ст. 381 Налогового кодекса РФ определяет, что резиденты особой экономической зоны могут пользоваться льготой по налогу в отношении имущества, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории ОЭЗ и расположенного также на территории ОЭЗ. Не платить налог на имущество можно в течение пяти лет с момента постановки имущества на учет. С 1 января 2008 г. уточнено условие применения льготы: чтобы ей воспользоваться, имущество должно фактически использоваться на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании ОЭЗ.

Глава 30 Налогового кодекса РФ дополнена новой ст. 386.1 Налогового кодекса РФ, которая позволяет избежать двойного налогообложения.

Если российская компания имеет за границей имущество и платит по нему там налоги, то эти суммы будут зачтены при уплате российского налога на имущество в отношении иностранных объектов. Определены также и документы, которые необходимо предоставить. Это:

- заявление на зачет налога;
- документ об уплате налога за пределами территории Российской Федерации, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства.

Указанные выше документы подаются российской организацией в налоговую инспекцию по месту нахождения российской организации вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории Российской Федерации.

Действие ее распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. (п. 5 ст. 4 Федерального закона N 216-ФЗ). То есть организации вместе с годовой декларацией могут предоставить документы, подтверждающие уплату налога за рубежом, зачесть налог на имущество по такому имуществу, который уплачен в России.

Глава 10. ИЗМЕНЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ, ПРОИЗОШЕДШИЕ В 2007 ГОДУ

Весной и летом текущего года было принято несколько законодательных актов, существенно изменивших целый ряд норм Налогового кодекса Российской Федерации. Причем поправки в большинстве случаев вступают в силу с 1 января 2008 г. Значит, должны быть учтены при составлении приказа об учетной политике.

10.1. Налог на добавленную стоимость

10.1.1. Освобождение от уплаты НДС по статье 145 Налогового кодекса РФ

Статья 145 Налогового кодекса РФ дает возможность при определенных условиях получить освобождение от обязанностей плательщика НДС на срок 12 календарных месяцев. При этом налогоплательщик вправе не представлять в инспекцию декларацию по НДС. Это подтвердил ВАС РФ в Решении от 13 февраля 2003 г. N 10462/02. С таким подходом согласны и налоговики. В качестве примера можно привести Письмо УМНС России по г. Москве от 4 августа 2004 г. N 24-11/51163.

Первое. Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила в совокупности 2 000 000 руб. (без учета НДС).

Второе. В соответствии с п. 2 ст. 145 Налогового кодекса РФ освобождением не вправе пользоваться налогоплательщики, реализующие подакцизные товары. Однако здесь следует учитывать мнение Конституционного Суда РФ, изложенное в Определении от 10 ноября 2002 г. N 313-О. Судьи заявили, что норма п. 2 ст. 145 Налогового кодекса РФ не может служить основанием для отказа лицу, осуществляющему одновременно реализацию подакцизных и неподакцизных товаров, в предоставлении освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС по операциям с неподакцизными товарами.

Обратите внимание: согласно п. 3 ст. 145 Налогового кодекса РФ освобождение от обязанностей плательщика НДС не распространяется на случай ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Другими словами, в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ импортеры должны уплачивать НДС по этим операциям, даже получив освобождение.

В соответствии с п. 3 ст. 145 Налогового кодекса РФ организация или предприниматель, претендующие на освобождение, должны представить в налоговую инспекцию по месту своего учета следующие документы:

- соответствующее письменное уведомление;
- выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписку из книги продаж;
- выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого налогоплательщик хочет воспользоваться освобождением. Форма утверждена Приказом МНС России от 4 июля 2002 г. N БГ-3-03/342.

Пункт 7 ст. 145 Налогового кодекса РФ позволяет передать перечисленные документы лично или направить в налоговую инспекцию по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления считается шестой день со дня направления заказного письма. Поэтому отправить документы по почте вам следует за шесть рабочих дней до истечения срока.

Добавим, что освобождение носит уведомительный, а не разрешительный характер.

Изменения, внесенные в п. 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ Федеральным законом N 85-ФЗ, касаются организаций и индивидуальных предпринимателей, которые перешли с "упрощенки" на общий режим налогообложения. Если такие фирмы собираются воспользоваться предусмотренным правом и получить освобождение от уплаты НДС, уже будучи на общем режиме, то представить в налоговую инспекцию выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации), книги продаж и копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур они не могут. Таких документов у бывших спецрежимников попросту нет. В этом случае документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Напомним: ее форма утверждена Приказом Минфина России от 30 декабря 2005 г. N 167н (в ред. Приказа Минфина России от 27 ноября 2006 г. N 152н).

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Для плательщиков единого сельхозналога форма книги утверждена Приказом Минфина России от 11 декабря 2006 г. N 169н.

Надо сказать, что до внесения поправок чиновники разъясняли, что если бывший "упрощенец", скажем, с 1 января 2007 г. перешел на общий режим, то воспользоваться правом на освобождение от уплаты НДС по ст. 145 Налогового кодекса РФ он может не раньше, чем истекнут три месяца (то есть в описанной ситуации с 1 апреля). В качестве примера можно привести Письмо МНС России от 13 января 2003 г. N 03-1-08/523/13-Е763.

Налоговики рассуждают так. Пунктом 3 ст. 145 Кодекса определено, что лица, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговую инспекцию по месту своего учета. Среди документов поименованы выписка из бухгалтерского баланса, книги продаж и копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур. Таким образом, освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика может быть предоставлено только при выполнении вышеуказанных условий. Непредставление хотя бы одного из указанных в п. 6 ст. 145 Налогового кодекса РФ документов является основанием для отказа организации в использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Учитывая, что лица, применяющие упрощенную систему налогообложения, не ведут книгу продаж и журнал полученных и выставленных счетов-фактур, у них нет возможности представить все документы, необходимые для подтверждения права на освобождение. То есть освобождение от обязанностей налогоплательщика для данных лиц правомерно только с 1 апреля 2003 г., то есть после представления всех поименованных в Кодексе в качестве подтверждающих право на освобождение документов.

10.1.2. Налоговые льготы по НДС

Налоговые льготы по НДС установлены ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Перечень достаточно обширный. Но в большинстве своем он затрагивает реализацию (а также передачу, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров, выполнение работ и услуг на территории Российской Федерации социально обусловленного характера.

Реализация лома и отходов цветных металлов

Благодаря поправкам п. 2 ст. 149 Налогового кодекса теперь дополнен пп. 25. Согласно ему с 2008 г. не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации только лома и отходов цветных металлов.

Дело в том, что одновременно утрачивает силу пп. 24 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, который гласит, что освобождаются от налогообложения операции по реализации лома и отходов черных и цветных металлов. И еще одно важное уточнение: в отличие от ранее действовавшего порядка теперь отказаться от льготы компании не могут. Ведь сейчас она прописана в п. 2 ст. 149. Очевидно, законодатели решили, что проще льготировать реализацию цветмета, большая часть которого идет за границу на экспорт, чем возмещать НДС.

Другие виды льгот,
введенные Федеральным законом N 85-ФЗ

Не облагается НДС реализация (в том числе передача, выполнение, оказание для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения.

С 2008 г. льготы смогут применять не только лечебно-производственные (трудовые) мастерские, но также государственные унитарные предприятия при указанных учреждениях.

Еще одно изменение внесено в пп. 9 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Напомним: согласно указанному подпункту от налогообложения НДС освобождаются - реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками (за исключением указанных в пп. 6 п. 1 ст. 164 настоящего Кодекса) Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиями независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку Российской Федерации и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком Российской Федерации и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков).

Теперь согласно пп. 9 банки смогут не платить НДС с реализации слитков драгоценных металлов Центальному банку Российской Федерации и Центробанку и банкам, в том числе по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам с Центральным банком Российской Федерации и банками. Причем независимо от помещения этих слитков в хранилище Центробанка или хранилища банков, а также иным лицам при условии, что эти слитки остаются в одном из хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка Российской Федерации или хранилищах банков). Обратите внимание: указанные поправки распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. Об этом сказано в п. 2 ст. 3 Федерального закона N 85-ФЗ.

В завершение скажем, что организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут их применение для себя невыгодным. Однако, учтите - отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляют несколько видов льготированных операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в п. 5 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных п. п. 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготированного вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем, на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа

налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;
- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

Передача некоторых исключительных прав
на результаты интеллектуальной деятельности,
а также прав пользования этими результатами

Благодаря поправкам п. 2 ст. 149 Налогового кодекса теперь дополнен пп. 26. Согласно ему с 2008 г. не будет облагаться НДС реализация на территории Российской Федерации исключительных прав на изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, программ для электронных вычислительных машин, баз данных, топологий интегральных микросхем, секретов производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Отказаться от льготы компании, занимающиеся инновационным бизнесом, не смогут. Ведь она прописана в п. 2 ст. 149.

В соответствии с п. 8 ст. 149 Налогового кодекса РФ, когда вводится новая льгота по НДС, следует применять тот порядок налогообложения, который действовал на дату реализации прав (программ и т.п.). Значит, если организация реализовала указанные инновационные продукты в 2008 г., их продажа облагается НДС. Если же аванс за такой продукт был получен в 2007 г., а право собственности на него передано покупателю в 2008 г., льготой пользоваться можно.

С аванса, который был получен за исключительные права в 2007 г., был начислен и уплачен в бюджет НДС. Этот налог можно принять к вычету в 2008 г., если заключить с покупателем дополнительное соглашение к договору, уменьшив цену, скажем, программы на сумму НДС. Тогда налог, поступивший с авансом, надо будет вернуть покупателю.

Надо сказать, что до недавнего времени вопрос о том, нужно ли платить налог на добавленную стоимость при передаче имущественных прав остается спорным. И хотя в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ передача указанных прав облагается НДС, порядок определения налоговой базы определен не для всех случаев.

Скажем, речь идет об уступке прав требования (скажем, передаче поставщиком права требовать оплаты товаров (работ, услуг) или иного денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)). Другой пример - передача поставщиком права требовать оплаты переданных по договору прав на объекты интеллектуальной собственности. Поскольку Налоговый кодекс РФ не определяет, как считать налог в этом случае, то действовать можно двумя способами. Первый - вообще не платить налог, сославшись на ст. 17 части первой Налогового кодекса РФ. Второй способ: заплатить НДС с разницы между расходами на приобретение права (стоимостью доли) и доходами, полученными от передачи прав. С вступлением в силу поправок споры больше не будут.

НИОКР, при выполнении которых
можно не платить НДС

Изменениям подвергся и п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Согласно новому пп. 16.1 (введен Федеральным законом N 195-ФЗ) с 1 января 2008 г. от НДС освобождается выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимых продукции и технологий, если в состав научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

До внесения изменений по НДС льготировались только те НИОКР, что выполнялись за счет средств бюджетов и специализированных фондов, а также учреждениями образования и

научными организациями на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ).

Организация или предприниматель могут отказаться от льгот, если сочтут их применение для себя невыгодным. Однако, учтите - отказаться можно не от всех льгот, а только от тех, что предусмотрены п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

Причем если компания или коммерсант осуществляют несколько видов льготлируемых операций, то они вправе отказаться от использования льгот как в отношении всех или нескольких видов операций, предусмотренных различными подпунктами п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ, так и в отношении операций, предусмотренных одним подпунктом п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Порядок отказа от использования льготы установлен в п. 5 ст. 149 Налогового кодекса РФ.

А вот отказаться от применения остальных льгот, предусмотренных п. п. 1 и 2 указанной выше статьи, налогоплательщики не вправе.

Добавим, что отказ от льгот распространяется на все без исключения сделки, осуществляемые в рамках льготлируемого вида деятельности. То есть не может действовать в зависимости от того, кто является покупателем (приобретателем) соответствующих товаров (работ, услуг).

Период, в течение которого льгота не будет использоваться налогоплательщиком, не может быть меньше года. Следовательно, отказаться от льготы на меньший срок, скажем, на квартал, нельзя.

Чтобы отказаться от льгот, организация или предприниматель должны подать в налоговую инспекцию по месту своего учета соответствующее заявление в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого они намерены отказаться от льготы. Составляется такое заявление в произвольной форме. Однако в любом случае в этой бумаге следует указать:

- перечень операций, освобождаемых от налогообложения, в отношении которых организация отказывается от использования льготы;
- налоговый период, начиная с которого фирма планирует отказаться от льготы;
- срок, в течение которого вы не будете пользоваться льготой (но не менее года).

Теперь несколько слов о переходных положениях. Тут действует такое правило: если налогооблагаемая операция была отнесена к числу не подлежащих налогообложению, применяется порядок, действующий на дату выполнения работ, вне зависимости от даты их оплаты. То есть в отношении договоров, которые были заключены до 1 января 2008 г. и не завершены до указанной даты, применяются следующие правила:

- если договор не предполагает поэтапной сдачи работ, то НИОКР будут признаваться выполненными полностью уже после 1 января 2008 г. Суммы частичной оплаты, полученные после указанной даты, не будут облагаться НДС. Это касается и сумм частичной оплаты, полученных до этой даты. Организация вправе будет зачесть излишне уплаченный НДС, подав заявление, а также уточненные декларации по НДС за предыдущие периоды. Однако для этого необходимо будет вернуть заказчику сумму налога, предъявленную ему ранее;

- если договор предполагает поэтапную сдачу работ, суммы оплаты, относящиеся к этапам, завершнным до 1 января 2008 г., облагаются НДС. С сумм, относящихся к этапам, завершнным уже в 2008 г., НДС платить не надо. И если они были уплачены в 2007 г., организация также вправе будет подать уточненные декларации по НДС, вернув перед этим сумму налога заказчику.

Уступка прав требования по договорам займа и кредита

С 2008 г. НДС можно будет не платить по операциям, которые связаны с уступкой прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров займа (в денежной форме) или кредитного договора или с исполнением заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки. Такая норма закреплена в пп. 26 п. 3 ст. 149 Налогового кодекса РФ. Как и в предыдущем случае, от данной льготы также можно отказаться.

10.1.3. Ставки налога

Федеральным законом N 85-ФЗ расширен также перечень товаров, которые облагаются по ставке 10 процентов. Напомним: при продаже некоторых товаров и услуг, указанных в п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ, применяется ставка 10 процентов. Среди них поименованы медицинские товары и лекарства. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства, лекарственные средства, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, и изделия медицинского назначения. С 2008 г. льготная ставка НДС будет действовать и при реализации лекарственных средств, предназначенных для проведения клинических исследований.

Коды вышеперечисленных видов продукции определяются в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Правительством Российской Федерации.

Ставка 10 процентов не распространяется на следующие товары:

- лекарственное сырье, вещества, не относящиеся к лекарственным субстанциям;

- средства энтерального питания (за исключением тех, которые в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагаются налогом по ставке 10 процентов как продовольственные товары);

- лечебно-профилактическое питание (кроме детского и диабетического питания, заменителя женского молока, продуктов прикорма для детей, облагаемых по ставке 10 процентов на основании пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ как продовольственные товары);

- биологически активные добавки к пище;

- парафармацевтическая продукция, в том числе зубная лечебно-профилактическая паста, зубные щетки, синтетические волокна для зубных щеток, зубочисток, ершиков, зубных нитей (флоссов), полоскания для полости рта, лак для покрытия зубов, красящие таблетки для окрашивания зубного налета, шампуни, кремы и другие парфюмерно-косметические средства для ухода за кожей лица, тела, рук, ног, волосами, ногтями, декоративная косметика, дезодоранты;

- другие виды витаминизированной и лечебно-профилактической продукции пищевой, мясной, молочной, рыбной и мукомольно-крупяной промышленности (за исключением той продукции, которая в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 164 Налогового кодекса РФ облагается налогом по ставке 10% как продовольственные товары);

- профилактические дезинфекционные препараты для санитарной обработки помещений, применения в быту, репелленты;

- изделия ветеринарного назначения.

10.1.4. Подтверждение ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг)

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ НДС по ставке в размере 0 процентов облагаются работы и услуги, которые непосредственно связаны с производством и реализацией экспортных товаров, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны.

Кроме того, ставка 0 процентов распространяется на работы (услуги) по перевозке или транспортировке товаров, вывозимых за пределы территории Российской Федерации и ввозимых на нее, оказываемые российскими организациями или индивидуальными предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте).

В действующей редакции Налогового кодекса РФ в отношении перечисленных выше работ и услуг действует общий порядок подтверждения права на применение ставки НДС 0 процентов. А именно: перевозчики должны представить в налоговую инспекцию документы, предусмотренные п. 4 ст. 165 Налогового кодекса РФ, в том числе декларацию с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающие вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации. Однако на практике перевозчики, оказывающие услуги, декларацию не составляют.

Так вот, вносимые поправки решают эту проблему. Дело в том, что Федеральный закон N 85-ФЗ дополнил п. 9 ст. 165 Налогового кодекса РФ двумя новыми подпунктами.

Подпункт 4 определяет, что организации, которые не подают в налоговую инспекцию ГТД для подтверждения налоговой ставки 0 процентов, должны собрать следующий пакет документов:

- контракт на выполнение работ (оказание услуг);

- выписки банка, подтверждающие поступление выручки на счет организации;

- копии транспортных, товаросопроводительных и других документов, которые подтверждают вывоз товаров за пределы Российской Федерации.

Указанные документы надо собрать не позднее 180 календарных дней, считая с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории Российской Федерации (ввоз товаров на территорию Российской Федерации), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах.

А если организация не уложится в установленный срок, то в соответствии с п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ она должна будет начислить НДС по ставке 18 процентов на дату отгрузки товаров. Если впоследствии все необходимые документы для подтверждения налоговой ставки 0 процентов будут собраны и представлены налоговикам, то уплаченные суммы налога будут возвращены в порядке, установленном ст. 176 Налогового кодекса РФ.

Обратите внимание: указанные поправки распространяются на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. Об этом сказано в п. 2 ст. 3 Федерального закона N 85-ФЗ.

10.1.5. Восстановление НДС

Пункт 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ определяет случаи, когда суммы НДС, принятые к вычету по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, подлежат восстановлению.

С 1 января 2008 г. восстанавливать НДС придется при передаче имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества. Соответствующие изменения внесены в пп. 2 п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ.

Добавим, что в случаях, установленных п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ, передающая сторона должна зарегистрировать в книге продаж тот счет-фактуру, на основании которого НДС ранее был принят к вычету. Счет-фактура регистрируется на сумму восстановленного НДС (п. 16 Правил). При этом вносить изменения в книгу покупок не нужно (Письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. N 03-04-09/22).

Однако получающая сторона должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет (п. п. 5, 8 Правил).

10.1.6. Вычеты НДС и порядок включения "входного" налога в расходы

Согласно п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ при приобретении на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах, покупатели этих товаров (работ, услуг) признаются налоговыми агентами.

Иностранные лица, у которых есть на территории России постоянные представительства, самостоятельно уплачивают налоги в бюджет. Дело в том, что согласно ст. 144 Налогового кодекса РФ иностранные организации в случае осуществления деятельности обязаны встать на учет по месту нахождения иностранных представительств. При этом им присваиваются ИНН и КПП и выдается свидетельство установленного образца по форме 2401ИМД (см. Приказ МНС России от 7 апреля 2000 г. N АП-3-06/124). Так вот, при покупке товаров (работ, услуг) у таких представительств обязанностей налогового агента у вас как у покупателя не возникает.

Налоговая база при таких операциях определяется как сумма дохода от реализации товаров, работ, услуг с учетом налога. Причем определяется она отдельно по каждой сделке с иностранным лицом. Дело в том, что иначе организации или предпринимателю не удастся правильно заполнить декларацию по НДС.

Сумму НДС с доходов иностранного лица определяют расчетным методом, используя ставки 18/118 или 10/110 (п. 4 ст. 164 Налогового кодекса РФ).

Налоговые агенты должны уплачивать НДС по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 Налогового кодекса РФ). При этом место нахождения для организаций и индивидуальных предпринимателей, согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ, определено как место государственной регистрации.

Налог должен перечисляться одновременно с перечислением денежных средств иностранному поставщику с последующим представлением декларации. При этом налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

В декларации заполняют титульный лист и разд. 2 "Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента". Добавим, что разд. 2 оформляется по каждому иностранному лицу (см. п. 23 Порядка заполнения налоговой декларации, утвержденного Приказом Минфина России от 7 ноября 2006 г. N 136н).

Если иностранец оказал какие-то услуги или выполнил какие-то работы, то НДС нужно перечислить в бюджет одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств иностранному лицу. То есть в обслуживающий банк нужно подать два платежных поручения - одно на сумму вознаграждения, другое на сумму НДС.

Теперь о вычетах. Суммы НДС, удержанные и уплаченные в бюджет, можно принять к вычету (п. 3 ст. 171 Налогового кодекса РФ). Правда, для этого нужно выполнить все условия. До недавнего времени, если у иностранцев товары купили спецрежимники или лица, пользующиеся освобождением по НДС в соответствии со ст. 145, то удержанный НДС к вычету они принять не могли. Даже несмотря на то, что НДС как налоговые агенты они должны платить в бюджет.

Поправки устраняют эту несправедливость. Так, Федеральный закон N 85-ФЗ дополнил п. 5 ст. 171 Налогового кодекса РФ следующей нормой: положения настоящего пункта

распространяются на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 Налогового кодекса РФ. То есть налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС либо освобожденные от его уплаты, могут с 2008 г. принять налог к вычету на общих основаниях. Правда, после уплаты НДС в бюджет.

Еще одно изменение внесено в ст. 170 Налогового кодекса РФ. Согласно новому п. 7 организации, которые не являются налогоплательщиками либо освобождены от такой обязанности, а также индивидуальные предприниматели вправе включать в расходы суммы налога, которые были исчислены и уплачены ими в бюджет при исполнении обязанностей налогового агента в соответствии с п. 2 ст. 161 Налогового кодекса РФ. Сделать это можно в случаях возврата товаров продавцу (в том числе в течение действия гарантийного срока), отказа от них, изменения условий либо расторжения соответствующих договоров и возврата сумм авансовых платежей.

10.2. Налог на доходы физических лиц

10.2.1. Изменения, касающиеся налогообложения дивидендов

Изменения в ст. ст. 224, 275 и 284 Налогового кодекса РФ были внесены в часть вторую Налогового кодекса РФ Федеральным законом от 16 мая 2007 г. N 76-ФЗ (далее - Федеральный закон N 76-ФЗ). В чем суть поправок?

Прежде всего, изменение коснулось алгоритма расчета налога, который организация - налоговый агент обязана удержать из начисленных учредителям дивидендов. Согласно ст. 275 Налогового кодекса РФ они рассчитываются так:

$$N = K \times C_n \times (d - D), \text{ где:}$$

N - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика - получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом;

C_n - соответствующая налоговая ставка, установленная пп. 1 и 2 п. 3 ст. 284 или п. 4 ст. 224 Налогового кодекса РФ;

d - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех налогоплательщиков - получателей дивидендов;

D - общая сумма дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде (за исключением дивидендов, указанных в пп. 1 п. 3 ст. 284 Налогового кодекса РФ) к моменту распределения дивидендов в пользу налогоплательщиков - получателей дивидендов. При условии, если данные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных налоговым агентом в виде дивидендов.

Напомним: в настоящее время, рассчитывая налог на прибыль, налоговый агент также уменьшает на сумму полученных дивидендов величину дивидендов, которые начислены в пользу учредителей. Правда, сейчас в расчет берутся только дивиденды, с которых был уплачен налог на прибыль. С 2008 г. уменьшать начисленные дивиденды будут только дивиденды, с которых налог не удерживался. Также в расчет нельзя будет взять суммы полученных дивидендов, по которым налог на прибыль начислили по ставке 0 процентов. Об этой существенной поправке, внесенной Федеральным законом N 76-ФЗ, ниже.

Со следующего года дивиденды, которые получила российская компания, будут облагаться налогом на прибыль по ставке 0 процентов. Другими словами, удерживать налог с дивидендов будет не нужно. Однако, чтобы воспользоваться льготой, нужно выполнить ряд условий.

1. На день принятия решения о выплате дивидендов доля их получателя в уставном капитале компании, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 50 процентов в течение не менее 365 дней. Либо получатель дивидендов владеет депозитарными расписками, позволяющими получить не менее 50 процентов общей суммы дивидендов.

2. Дивиденды получены от российской организации или иностранной компании, которые не зарегистрированы в офшорной зоне. Перечень таких офшорных зон должен утвердить Минфин России.

3. Стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством Российской Федерации в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн руб. Другими словами, стоимость вклада учредителя в уставном капитале организации, выплачивающей дивиденды, превышает 500 млн руб.

Понятно, что выполнить последнее условие могут далеко не все компании. Большинство средних и мелких фирм будут по-прежнему платить налог по ставке 9 процентов.

Чтобы подтвердить право на применение налоговой ставки 0 процентов, налогоплательщики обязаны представить в налоговую инспекцию документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов. А также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующего права.

Таковыми документами могут, в частности, являться договоры купли-продажи (мены), решения о размещении эмиссионных ценных бумаг, договоры о реорганизации в форме слияния или присоединения, решения о реорганизации в форме разделения, выделения или преобразования, ликвидационные (разделительные) балансы, передаточные акты, свидетельства о государственной регистрации организации, планы приватизации, решения о выпуске ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска ценных бумаг, проспекты эмиссии, судебные решения, уставы, учредительные договоры (решения об учреждении) или их аналоги, выписки из лицевого счета (счетов) в системе ведения реестра акционеров (участников), выписки по счету (счетам) "депо" и иные документы, содержащие сведения о дате (датах) приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующих прав. Указанные документы или их копии, если они составлены на иностранном языке, должны быть легализованы в установленном порядке и переведены на русский язык.

10.2.2. Объект налогообложения НДФЛ

Объектом налогообложения по НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в России и за ее пределами - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- от источников в России - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Перечень таких доходов приведен в п. 1 ст. 208 Налогового кодекса РФ. Так, для целей налогообложения к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, относятся следующие виды доходов.

Среди них дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Определение дивиденда, используемое в целях налогообложения, приведено в ст. 43 Налогового кодекса РФ. Так, дивидендом признается "любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации".

Федеральный закон N 216-ФЗ уточнил объект налогообложения. Согласно обновленной редакции пп. 1 п. 1 ст. 208 Налогового кодекса РФ с 2008 г. НДФЛ будут облагаться дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации.

10.2.3. НДФЛ с материальной выгоды по займам на строительство

Материальная выгода - сумма экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств от организаций или индивидуальных предпринимателей на льготных условиях - определяется следующим образом:

- по рублевым займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора;
- по валютным займам - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

При определении суммы материальной выгоды применяется ставка рефинансирования Центрального банка РФ, установленная на дату получения заемных (кредитных) средств, независимо от того, менялась ли она в течение срока пользования этими средствами.

Налоговая база при получении материальной выгоды в виде экономии на процентах определяется в день уплаты процентов по полученным заемным (кредитным) средствам (но не реже чем один раз в календарный год).

Материальная выгода определяется только в том случае, если заемные средства получены по договору займа или кредита.

Заем - передача в собственность денег или других вещей, определенных родовыми признаками, заимодавцем заемщику с условием возврата заемщиком суммы займа или равного количества других полученных им вещей того же рода и качества на основании заключенного договора между участниками сделки (ст. 807 Гражданского кодекса РФ).

Договор займа между гражданами должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в 10 раз минимальный размер оплаты труда, а если заимодавцем является юридическое лицо - независимо от суммы (п. 1 ст. 808 Гражданского кодекса РФ). В остальных случаях договор займа может быть заключен в устной форме. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Кредит - предоставление банком или иной кредитной организацией (кредитором) денежных средств (кредита) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, с возвратом заемщиком полученной денежной суммы и уплатой им процентов по кредиту (ст. 819 Гражданского кодекса РФ).

Таким образом, кредитный договор заключается в ограниченных случаях, поскольку кредиторами по такому договору могут выступать только банки или другие кредитные учреждения, а кредитные средства могут выдаваться лишь в денежной форме. В отличие от договора займа кредитный договор должен всегда заключаться в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность такого договора, и он считается ничтожным (ст. 820 Гражданского кодекса РФ).

Федеральный закон N 216-ФЗ уточнил несколько существенных положений.

С 2008 г. в Налоговом кодексе РФ теперь четко сказано, что рассчитать налог с материальной выгоды и перечислить эту сумму в бюджет должен налоговый агент - организация или индивидуальный предприниматель, предоставившие физическому лицу заем (кредит) на льготных условиях.

В действующей редакции ст. 212 Налогового кодекса РФ сказано, что "определение налоговой базы при получении дохода в виде материальной выгоды, выраженной как экономия на процентах при получении заемных средств, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно... в день уплаты процентов, но не реже чем один раз в налоговый период". То есть действующая редакция предполагает, что рассчитывать и платить налог должен сам налогоплательщик. ФНС России в Письме от 13 марта 2006 г. N 04-1-02/130@ также указывает, что налогоплательщик обязан самостоятельно рассчитать налоговую базу и уплатить налог на доходы физических лиц с доходов в виде материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств. А организация-работодатель, выдавшая данные средства, может выступать в качестве налогового агента по налогу на доходы физических лиц в данном случае только при предоставлении ей таких полномочий налогоплательщиком. Ведь согласно п. 1 ст. 26 Налогового кодекса РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено Кодексом. На основании п. 1 ст. 29 Налогового кодекса РФ уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

А в свою очередь, п. 3 ст. 29 Налогового кодекса РФ определяет: уполномоченный представитель налогоплательщика - физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. То есть, если заемщик выдал заимодавцу доверенность, заверенную нотариусом, то организация может выступать налоговым агентом. Подтверждают эту точку зрения и арбитражные суды. В качестве примера можно привести Постановление ФАС Уральского округа от 30 августа 2006 г. N 09-7737/06-С2.

Однако Минфин России в Письме от 2 апреля 2007 г. N 03-04-06-01/101 указал, что НДФЛ с материальной выгоды должен удерживать и перечислить налоговый агент. Вторят чиновникам главного финансового ведомства и судьи ФАС Дальневосточного округа (Постановление от 14 февраля 2007 г. N Ф03-А24/06-2/4804). С 2008 г. неоднозначной трактовке законодательства придет конец. В Налоговом кодексе РФ будет четко сказано, что НДФЛ с материальной выгоды от экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств должен удерживать и заплатить налоговый агент.

Обратите внимание: из каждого правила есть исключения. Так, материальная выгода, полученная в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты, НДФЛ не облагается. Федеральный закон N 216-ФЗ уточнил, что речь идет о банковских картах. Кроме того, с 2008 г. не надо удерживать налог с материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них. При условии, что налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ. В настоящее время такая материальная выгода облагается по ставке 13 процентов.

Налог может быть удержан из любых других доходов работника, которые он получает в организации или у предпринимателя (например, из суммы зарплаты, выданной деньгами, дивидендов, материальной помощи и т.д.), при первой выплате дохода в денежной форме. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов от суммы выплат, причитающихся к выдаче работнику.

Если же работник других доходов в организации не получает или срок, в течение которого налог может быть удержан, превышает 12 месяцев, налоговый агент должен сообщить об этом в свою налоговую инспекцию (по форме N 2-НДФЛ) и указать сумму задолженности физического лица по налогу. Сделать это нужно не позднее одного месяца после получения работником дохода.

Обратите внимание: материальная выгода не определяется в следующих случаях:

- если заемные средства получены налогоплательщиком от физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями;
- при заключении налогоплательщиком договора коммерческого кредита, определяемого ст. 823 Гражданского кодекса РФ, либо договора приобретения товара в кредит или рассрочку;
- в случае несвоевременного возврата работником организации выданных ему ранее подотчетных сумм.

Аргументируем последнее утверждение.

Работники, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Такой порядок устанавливает п. 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22 сентября 1993 г. N 40.

Следовательно, несвоевременный возврат денег подотчетным лицом в кассу организации является нарушением Порядка ведения кассовых операций. Однако никакого наказания за это нарушение действующее законодательство не предусматривает.

Кроме того, приказом руководителя организации может быть установлен любой срок, на который выдаются деньги под отчет, например, 60 или 90 дней. Это позволит не только избежать нарушения кассовой дисциплины, но и претензий налоговиков. Однако в любом случае материальная выгода у работника не возникает.

Даже если полученные под отчет деньги работник в установленный срок не вернул, к нему не переходит право собственности на них. Следовательно, не возвращенные в срок денежные средства не являются доходом подотчетного лица. (Такой доход может возникнуть только в том случае, если не возвращенные в срок денежные средства будут списаны с работника за счет средств организации.)

Не возникает в этом случае и материальной выгоды. Как уже было указано выше, договор займа должен быть заключен в письменной форме. При выдаче же денег под отчет такой договор не заключается, и заемные отношения между организацией и работником отсутствуют. Поэтому нет оснований исчислять материальную выгоду в виде экономии на процентах. У работника лишь образуется задолженность по возврату полученных от организации под отчет денежных средств.

10.2.4. Негосударственное пенсионное страхование

Все суммы страховых взносов, которые вносятся работодателем за физических лиц, включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц (п. 3 ст. 213 Налогового кодекса РФ), кроме сумм страховых взносов:

- уплаченных работодателями за своих работников по договорам обязательного страхования в соответствии с действующим законодательством (пп. 1 п. 1 ст. 213 Налогового кодекса РФ);
- уплаченных за счет средств организации или иных работодателей по договорам добровольного страхования, предусматривающим возмещение вреда жизни и здоровью застрахованных физических лиц, на срок не менее пяти лет (пп. 2 п. 1 ст. 213 Налогового кодекса РФ);

- уплаченных работодателями и предусматривающих оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных физических лиц (кроме оплаты санаторно-курортных путевок) (пп. 3 п. 1 ст. 213 Налогового кодекса РФ). Оплата расходов по добровольному медицинскому страхованию в виде санаторно-курортного лечения в целях реабилитации, в медицинских учреждениях по заключению лечащего врача подлежит налогообложению в общеустановленном порядке;

- по договорам добровольного пенсионного страхования (договорам негосударственного пенсионного страхования), заключенным со страховыми организациями, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Исчисление, удержание и перечисление НДФЛ производятся организацией в порядке, предусмотренном п. п. 3 - 6 ст. 226 Налогового кодекса РФ.

Сведения о доходах и суммах налога подаются налоговыми агентами в налоговый орган по месту своего учета в виде Справки о доходах физического лица и едином социальном налоге (взносе) 2-НДФЛ один раз в год не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, на всех физических лиц, по доходам которых данная организация выполняет функции налогового агента.

Федеральным законом от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ были внесены изменения, которые затрагивают порядок налогообложения операций по договорам добровольного страхования.

Согласно поправкам с 2008 г. при определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные по договорам добровольного страхования жизни (за исключением договоров добровольного пенсионного страхования, заключенных физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ), в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, если по условиям такого договора страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком, и если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных им страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страховых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора добровольного страхования жизни (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

Среднегодовая ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин ставок рефинансирования, действовавших на 1-е число каждого календарного месяца года действия договора страхования жизни, на количество суммируемых величин ставок рефинансирования Центрального банка РФ.

Страховые выплаты производятся при наступлении страхового случая. Согласно п. 1 ст. 213 Налогового кодекса РФ при определении налоговой базы на доходы физических лиц не учитываются доходы, полученные физическими лицами в виде страховых выплат с наступлением страховых случаев:

- по обязательному страхованию, осуществляемому в порядке, установленном действующим законодательством;

- по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет и в течение этих пяти лет не предусматривающим страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица), в пользу застрахованного лица.

При этом суммы страховых выплат по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок менее пяти лет, не учитываются при определении налоговой базы, если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных организациями страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России на дату заключения указанных договоров. Если образовалась положительная разница между указанными суммами, то она будет учитываться при определении налоговой базы по ставке 35 процентов (п. 2 ст. 224 Налогового кодекса РФ).

В том случае, если договор добровольного долгосрочного страхования жизни расторгается до истечения пятилетнего срока его действия (за исключением случаев досрочного расторжения договоров по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договоров выплате при досрочном расторжении договоров страхования, полученный доход за вычетом сумм платежей (взносов) учитывается при определении налоговой базы страхователя - физического лица и подлежит налогообложению у источника выплаты по ставке 13%;

- по договорам, предусматривающим возмещение вреда жизни, здоровью и медицинских расходов (за исключением оплаты санаторно-курортных путевок);

- по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае досрочного расторжения договоров негосударственного страхового пенсионного обеспечения, заключенных с негосударственными пенсионными фондами, и возврата физическим лицам денежных сумм в соответствии с законодательством Российской Федерации о негосударственных страховых фондах и условиями договоров, а также изменения условий указанных договоров в отношении срока их действия полученный доход за вычетом сумм платежей (взносов), внесенных физическим лицом, учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению по ставке 13%.

Теперь снова к поправкам. Согласно обновленной редакции п. 1 ст. 213 Налогового кодекса РФ в случаях досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни, предусмотренных настоящим подпунктом (за исключением случаев досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни по причинам, не зависящим от воли сторон), и возврата физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями указанных договоров выплате при досрочном расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

В новой редакции (Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ) п. 3 ст. 213 Налогового кодекса РФ звучит так: при определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или индивидуальных предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят страховые взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

С 2008 г. пп. 4 п. 1 ст. 213 Налогового кодекса РФ в редакции Федерального закона от 24 июля 2007 г. N 216-ФЗ будет изложен так: при определении налоговой базы учитываются доходы, полученные налогоплательщиком в виде страховых выплат, за исключением выплат по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством Российской Федерации. В случаях расторжения договоров добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврата физическому лицу денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договора выплате при расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных налогоплательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению у источника выплаты.

В случае расторжения договора добровольного пенсионного страхования (за исключением случаев расторжения договоров страхования по причинам, не зависящим от воли сторон) при определении налоговой базы учитываются уплаченные физическим лицом по этому договору суммы страховых взносов, в отношении которых ему был предоставлен социальный налоговый вычет, указанный в пп. 4 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса.

При этом страховая организация при выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм по договору добровольного пенсионного страхования обязана удержать сумму налога, исчисленную с суммы дохода, равную сумме страховых взносов, уплаченных физическим лицом по этому договору, за каждый календарный год, в котором налогоплательщик имел право на получение социального налогового вычета, указанного в пп. 4 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ.

В случае если налогоплательщик представил справку, выданную налоговым органом по месту жительства налогоплательщика, подтверждающую неполучение налогоплательщиком социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения налогоплательщиком суммы предоставленного социального налогового вычета, указанного в пп. 4 п. 1 ст. 219 Налогового кодекса РФ, страховая организация соответственно не удерживает сумму налога либо исчисляет сумму налога, подлежащую удержанию.

10.2.5. Доходы, не облагаемые налогом на доходы физических лиц

Максимальный размер суточных, не облагаемых НДФЛ

Согласно Налоговому кодексу РФ налог на доходы физических лиц не нужно удерживать с суточных, не превышающих "норм, установленных в соответствии с действующим законодательством". Федеральный закон N 216-ФЗ установил максимальный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ. Для командировок по России не надо будет удерживать НДФЛ с суточных, величина которых не превышает 700 руб. в день, для командировок за рубеж лимит составляет не более 2500 руб. Соответствующие поправки внесены в п. 3 ст. 217 Налогового кодекса РФ, и действуют они с 1 января 2008 г.

Материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами

Федеральный закон N 216-ФЗ расширил перечень выплат, относящихся к единовременной материальной помощи, не облагаемой НДФЛ. Обновленный п. 8 ст. 217 Налогового кодекса РФ гласит: "Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц: суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другим чрезвычайным обстоятельством, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью независимо от источника выплаты".

В действующей редакции от налогообложения освобождается материальная помощь, которая выплачивается налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью на основании решений органов законодательной (представительной) и (или) исполнительной власти, представительных органов местного самоуправления либо иностранными государствами или специальными фондами, созданными органами государственной власти или иностранными государствами. А также созданными в соответствии с международными договорами, одной из сторон которых является Российская Федерация, правительственными и неправительственными межгосударственными организациями.

Другими словами, с 2008 г. не будут облагаться НДФЛ выплаты не только пострадавшим, но и членам их семей. При этом источник выплат значения не имеет. Также необязательным условием с нового года является решение властей о выплате такой помощи.

С 2008 г. также не надо будет платить НДФЛ с материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории Российской Федерации.

Путевки сотрудникам и членам их семей

Согласно п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ (действующая редакция) полная или частичная компенсация работодателями стоимости путевок сотрудникам и членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, а также стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, не включается в налогооблагаемый доход налогоплательщиков. Однако, чтобы воспользоваться льготой, нужно выполнить три условия:

- санаторно-курортные и оздоровительные учреждения должны находиться в России;
- путевку надо оплатить из средств ФСС либо за счет прибыли, оставшейся после уплаты налогов;
- путевка не должна быть туристической. Это можно подтвердить отрывным талоном к путевке.

Камнем преткновения стала формулировка "за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций".

Чиновники полагают, что платить НДФЛ со стоимости путевок не нужно только в том случае, если фирма купила путевку за счет чистой прибыли. Когда организация несет убытки, эту льготу применить нельзя (см., например, Письмо Минфина России от 26 октября 2004 г. N 03-05-01-04/57).

Это не единственная проблема. Минфиновцы уверены, что применить льготу можно только по итогам года. Ведь в течение года фирма платит авансовые платежи по налогу на прибыль. Таким образом, средства "после уплаты налога на прибыль" окажутся в распоряжении фирмы

только тогда, когда она перечислит этот налог по итогам года. Выходит, в середине года путевку за счет прибыли приобрести нельзя. А значит, надо начислять НДСЛ.

С такими подходами чиновников не соглашаются арбитражные суды.

Скажем, в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 29 октября 2003 г. по делу N А17-1354/5 судьи отметили: если фирма получила убыток, но при этом было установлено, что она уплачивала налог на прибыль по итогам отчетных периодов текущего налогового периода и предшествующих налоговых периодов, то применить льготу она имеет право. Более того, требования учитывать уплату налога только по налоговому периоду в целях применения п. 9 ст. 217 Налогового кодекса Российской Федерации названная норма права не содержит.

В сходной ситуации ФАС Уральского округа в Постановлении от 14 декабря 2004 г. N Ф09-5274/04-АК также пришел к выводу, что организация имела все основания не удерживать со стоимости купленных путевок НДСЛ, так как они были оплачены за счет нераспределенной прибыли прошлого года при наличии убытка в текущем году.

Следовательно, даже получив убыток в налоговом периоде, организация все равно может воспользоваться льготой по НДСЛ при наличии нераспределенной прибыли прошлых лет или отчетных периодов.

С 2008 г. вступит в силу новая редакция п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ. В чем суть изменений?

Во-первых, НДСЛ можно будет не удерживать со стоимости полной или частичной компенсации стоимости путевок, которые выдаются бывшим сотрудникам компании, если они уволены в связи с выходом на пенсию по старости или по инвалидности.

Во-вторых, в Налоговом кодексе теперь четко сформулировано, что к санаторно-курортным и оздоровительным организациям относятся санатории, санатории-профилактории, профилактории, дома отдыха и базы отдыха, пансионаты, лечебно-оздоровительные комплексы, санаторные, оздоровительные и спортивные детские лагеря.

В-третьих, изменения коснулись и самих условий, при которых можно воспользоваться льготой. В обновленной редакции четко сказано, за счет каких источников должны быть оплачены путевки. А именно за счет:

- средств организаций (индивидуальных предпринимателей), если расходы по такой компенсации (оплате) соответственно не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;
- средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации (индивидуальные предприниматели) применяют специальные налоговые режимы.

То есть формулировка споров больше не вызывает. С 2008 г., если компания не учла стоимость путевки в расходах при расчете налога на прибыль, то и НДСЛ удерживать не нужно. Добавим, что для предпринимателей, которые работают на общей системе, это условие выполнять не нужно. Дело в том, что они не являются плательщиками налога на прибыль. Следовательно, любые путевки, оплаченные коммерсантом своим работникам, членам их семей, а также их детям, не облагаются налогом.

Теперь изменения, касающиеся спецрежимников: те, кто применяет упрощенную систему налогообложения, переведен на ЕНВД или платит единый сельскохозяйственный налог. Законодатели решили в пользу налогоплательщиков давний спор: могут ли спецрежимники применять положения п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ. В настоящее время чиновники придерживаются следующей позиции. Раз в Кодексе говорится о налоге на прибыль, то спецрежимники, которые этот налог не платят, рассчитывать на льготу, прописанную в п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ, не могут. И тут не имеет значения, что такие расходы компенсированы за счет денег, оставшихся в распоряжении организации после уплаты единого налога, ЕНВД или сельхозналога. К счастью, с такой позицией не согласны судьи. Причем на самом высоком уровне.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 26 апреля 2005 г. N 14324/04 пришел к следующему выводу: в ст. 217 Налогового кодекса РФ приведен перечень освобожденных от налога доходов физических лиц, а вовсе не организаций-работодателей. Следовательно, применение ст. 217 не зависит от того, где работает сотрудник. Другой подход ставил бы в неравное положение работников из фирм-"упрощенцев" и сотрудников организаций, уплачивающих общие налоги. Между тем ст. 3 Налогового кодекса РФ провозглашает принцип всеобщности и равенства налогообложения. Помимо этого Президиум ВАС РФ указал: если организация применяет упрощенную систему, это не лишает ее права оплачивать путевки или выдавать материальную помощь за счет средств, оставшихся после уплаты единого налога.

Таким образом, и сейчас спецрежимники могут рассчитывать на льготу п. 9 ст. 217 Налогового кодекса РФ. Однако с 2008 г. это будет прописано окончательно в тексте Налогового кодекса РФ.

Проценты по вкладам в банках

Федеральный закон N 216-ФЗ внес изменения в п. 27 ст. 217 Налогового кодекса РФ. Напомним, согласно указанному пункту не нужно платить НДФЛ с доходов в виде процентов, получаемых налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории Российской Федерации, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в течение периода, за который начислены указанные проценты;
- установленная ставка не превышает 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте.

В обновленной редакции сказано, что НДФЛ также не облагаются проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Правда, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, прошло не более трех лет.

Действие поправок распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

Добавим, что Федеральным законом введена новая ст. 214.2 Налогового кодекса РФ. Она определяет особенности расчета налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках. По рублевым вкладам налоговая база равна разнице между суммой процентов, начисленной по договору, и суммой процентов, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действующей в течение периода, за который начислены проценты. Что касается валютных вкладов, то налоговая база определяется исходя из 9 процентов годовых.

Бюджетные субсидии

Федеральный закон N 216-ФЗ дополнил ст. 217 Налогового кодекса РФ двумя новыми п. п. 35 и 36. С 1 января 2008 г. НДФЛ не надо будет удерживать с сумм:

- получаемой налогоплательщиками за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам);
- субсидий на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставленных за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов.

10.2.6. Дата получения дохода

Федеральный закон N 216-ФЗ уточнил дату, когда нужно удерживать НДФЛ, если работник увольняется. Согласно обновленному п. 2 ст. 223 Налогового кодекса РФ, если сотрудник увольняется, то датой получения дохода этого месяца будет считаться последний день работы, за который ему начислен доход. Напомним, что по общему правилу зарплата признается доходом сотрудника в последний день месяца.

10.3. Единый социальный налог

10.3.1. Плательщики ЕСН

Поправки уточнили норму о том, что считать объектом налогообложения ЕСН у крестьянских (фермерских) хозяйств. Напомним: согласно п. 2 ст. 236 Налогового кодекса РФ для расчета соцналога из дохода налогоплательщиков - членов крестьянского (фермерского) хозяйства (включая главу крестьянского (фермерского) хозяйства) исключаются фактически произведенные указанным хозяйством расходы, связанные с развитием крестьянского (фермерского) хозяйства.

А согласно п. 2 ст. 11 части первой Налогового кодекса РФ к индивидуальным предпринимателям относятся только главы крестьянских (фермерских) хозяйств, а не все их члены.

Поправки устраняют эту неточность. Согласно обновленной редакции ст. 236 Кодекса объект налогообложения возникает только у глав крестьянских (фермерских) хозяйств. В связи с этим претерпел изменения и пп. 5 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ. Изменения распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. (ст. 4 Федерального закона N 216-ФЗ).

10.3.2. Выплаты, не облагаемые ЕСН

Федеральный закон N 216-ФЗ внес изменения в перечень выплат, которые облагаются единым социальным налогом. Так, в обновленной редакции п. 1 ст. 236 Налогового кодекса РФ сказано, что не признаются объектом налогообложения:

- выплаты в пользу физических лиц - иностранных граждан и лиц без гражданства по трудовым договорам, заключенным с российской организацией через ее обособленные подразделения, расположенные за пределами территории РФ;

- вознаграждения в пользу физических лиц - иностранных граждан и лиц без гражданства в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории РФ по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг.

Указанные поправки распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

До внесения изменений чиновники настаивали, что в указанных ситуациях соцналог платить нужно.

Скажем, чиновники столичного УФНС России в Письме от 9 ноября 2006 г. N 21-18/661, отвечая на вопрос, кто является плательщиком ЕСН (головная организация или граничный филиал) с выплат работникам, которые исполняют свои трудовые обязанности согласно трудовому договору, заявил следующее.

В соответствии со ст. 235 Налогового кодекса РФ плательщиками ЕСН признаются, в частности, организации, производящие выплаты физическим лицам.

Согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные на основании законодательства иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (иные организации).

В соответствии со ст. 48 Гражданского кодекса РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

На основании ст. 55 Гражданского кодекса РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

В п. 3 ст. 55 Гражданского кодекса РФ установлено, что представительства и филиалы российских организаций не являются юридическими лицами.

На основании ст. 236 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения для организаций (российских и иностранных) признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц (в том числе иностранных граждан и лиц без гражданства) по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Таким образом, если российская организация осуществляет деятельность за пределами РФ через филиал или представительство, она (самостоятельно, но не филиал или представительство) является плательщиком ЕСН по всему объему выплат физическим лицам (российским и иностранным гражданам), исполняющим свои трудовые обязанности в соответствии с заключенными трудовыми договорами.

Следовательно, обязанности по уплате ЕСН (авансовых платежей по ЕСН), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций исполняет головная организация по месту своего нахождения.

Претерпел изменения и пп. 2 п. 1 ст. 238 Налогового кодекса РФ. Согласно новой редакции, вступающей в силу с 2008 г., не будет облагаться ЕСН компенсация расходов физического лица, связанных с выполнением услуг по договорам гражданско-правового характера. Напомним: согласно ст. ст. 709 и 783 Гражданского кодекса РФ в оплату услуг по договору включается не только вознаграждение, но и компенсация затрат исполнителя.

Надо сказать, что и сейчас представители главного финансового ведомства и арбитражные суды придерживаются той точки зрения, что указанные компенсации расходов не облагаются соцналогом (см., например, Письмо Минфина России от 14 июля 2006 г. N 03-05-02-04/189, Информационное письмо ВАС РФ от 14 марта 2006 г. N 106, Постановление Президиума ВАС РФ от 18 августа 2005 г. N 1443/05).

10.3.3. Льгота по ЕСН в отношении выплат в пользу инвалидов

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ от уплаты ЕСН освобождаются организации любых организационно-правовых форм - с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 000 руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы.

Поправки, внесенные Федеральным законом N 216-ФЗ в пп. 1 п. 1 ст. 239 Налогового кодекса РФ, распространяют действие льготы на налогоплательщиков-работодателей, указанных в пп. 1 п. 1 ст. 235 настоящего Налогового кодекса РФ. К их числу относятся индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.

10.3.4. Сроки уплаты авансовых платежей по ЕСН

Авансовые платежи в IV квартале

В соответствии со ст. 240 Налогового кодекса РФ налоговым периодом по ЕСН признается календарный год. Напомним, что в соответствии со ст. 55 Налогового кодекса РФ под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. При этом налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Согласно действующей редакции п. 3 ст. 243 Налогового кодекса РФ авансовые платежи уплачиваются "в течение отчетного периода". Исходя из этой формулировки, формально можно сделать вывод, что в IV квартале перечислять авансовые платежи по ЕСН не нужно. Ведь отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. И последний квартал не относится ни к одному из перечисленных выше периодов. То есть, следуя букве закона, ЕСН по выплатам IV квартала надо заплатить только по итогам года - не позднее 15 календарных дней со дня, который установлен для сдачи годовой декларации (не позднее 30 марта). Между прочим, такой же позиции придерживается и ВАС РФ в Решении от 11 октября 2006 г. N 8540/06. Однако Минфин России и сейчас требует перечислять авансовые платежи по ЕСН каждый месяц, в том числе и в октябре, ноябре и декабре (в качестве примера можно привести Письмо Минфина России от 1 февраля 2005 г. N 03-05-02-03/6).

С 1 января 2008 г. указанная неясность устранена: в новой редакции четко прописано, что ежемесячные авансовые платежи необходимо перечислять "в течение налогового (отчетного) периода".

ЕСН начисляется в полных рублях

С 2008 г. ЕСН надо будет начислять в полных рублях без копеек. Обновленный п. 4 ст. 243 Налогового кодекса РФ гласит: "Сумма налога (авансовых платежей по налогу), подлежащая перечислению в федеральный бюджет и соответствующие государственные внебюджетные фонды, определяется в полных рублях. Сумма налога (сумма авансовых платежей по налогу) менее 50 копеек отбрасывается, а сумма 50 копеек и более округляется до полного рубля". Впрочем, и в настоящее время налогоплательщики поступают аналогичным образом. Соответствующие разъяснения приведены в п. 2 Порядка заполнения Расчета авансовых платежей по ЕСН (утв. Приказом Минфина России от 9 февраля 2007 г. N 13н).

Как отчитываться и платить налог обособленным подразделениям за рубежом

Федеральный закон N 216-ФЗ уточнил, что отчитываться и платить соцналог (авансовые платежи) организации, у которых есть обособленные подразделения за пределами Российской Федерации, должны по месту нахождения головной компании (п. 8 ст. 243 Налогового кодекса РФ).

В настоящее время в Налоговом кодексе есть лишь общая норма, согласно которой обособленные подразделения уплачивают налог (авансовые платежи по налогу) с выплат работникам, занятым в этих подразделениях, а также представляют расчеты и декларации по месту своего нахождения. Понятно, что в отношении заграничных филиалов эта норма неприменима.

10.3.5. Срок представления уточненной декларации для налогоплательщиков, уплачивающих налог со своих доходов

В случае значительного (более чем на 50 процентов) увеличения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан (а в случае значительного уменьшения дохода - вправе) представить новую декларацию с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий налоговый период. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей налога на текущий налоговый период по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи новой декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Изменения в п. 3 ст. 244 Налогового кодекса РФ предусматривают, что уточненная декларация о предполагаемом доходе, которая представляется индивидуальными предпринимателями, адвокатами, нотариусами, занимающимися частной практикой, в случае значительного изменения дохода в налоговом периоде должна подаваться в месячный срок после установления данного обстоятельства.

10.4. Налог на прибыль

10.4.1. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль

Суммы НДС, подлежащие вычету у организации,
получающей имущество в качестве вклада
в уставный капитал

При передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов нужно восстановить НДС (п. 3 ст. 170 Налогового кодекса РФ). Однако получающая сторона вправе принять данные суммы налога к вычету (п. 11 ст. 171 Налогового кодекса РФ) и должна зарегистрировать в книге покупок документы, на основании которых производится передача имущества (имущественного права), и хранить их (либо их копии) в журнале учета полученных счетов-фактур. Регистрация этих документов в книге покупок производится в момент возникновения права на налоговый вычет.

Федеральный закон N 216-ФЗ вводит новый пп. 3.1 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ. Согласно ему принятые в данном случае к вычету суммы НДС получающая организация не должна учитывать в составе доходов при расчете налога на прибыль.

Списанная задолженность перед внебюджетными фондами

Подпункт 21 п. 1 ст. 251 Налогового кодекса РФ гласит: не включаются в доходы при расчете налоговой базы суммы кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством Российской Федерации или по решению Правительства РФ.

А вот что касается списанной задолженности перед государственными внебюджетными фондами, то она здесь не упомянута. Это позволяло чиновникам требовать заплатить с сумм списанной задолженности налог на прибыль (см. Письма Минфина России от 20 апреля 2007 г. N 03-03-04/2, ФНС России от 7 августа 2006 г. N 02-1-08/159@). Однако налоговиков не поддерживали судьи. В качестве примера можно привести Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 22 мая 2007 г. по делу N A29-6685/2006А, ФАС Уральского округа от 15 мая 2007 г. по делу N Ф09-3648/07-СЗ, ФАС Восточно-Сибирского округа от 16 апреля 2007 г. по делу N A19-17733/06-Ф02-1809/07. Во всех этих делах судьи приходили к выводу, что внебюджетные фонды входят в бюджетную систему РФ, в том числе и в целях налогообложения. Поэтому списанная задолженность перед внебюджетными фондами в состав доходов не включается.

Поправки, внесенные Федеральным законом N 216-ФЗ, устраняют недоработку законодателей и позволяют не учитывать в составе доходов при расчете налога на прибыль списанную задолженность организации по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов. При этом действие поправок распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г. (п. 3 ст. 4 Федерального закона N 216-ФЗ). То есть, если компания учитывала списанную задолженность в составе налогооблагаемых доходов, она может подать уточненные декларации за 2005 - 2006 гг., исключив из состава внереализационных доходов списанную задолженность перед внебюджетными фондами.

Отчисления на формирование резерва на ремонт общего имущества ТСЖ или ЖСК

Товарищества собственников жилья, жилищные, садоводческие, садово-огородные, гаражно-строительные, жилищно-строительные и иные специализированные потребительские кооперативы за счет взносов своих членов могут формировать резерв для проведения ремонта общего имущества, в том числе капитального.

Данные целевые поступления не учитываются при расчете налога на прибыль на основании пп. 1 п. 2 ст. 251 Налогового кодекса РФ. Действие этой поправки распространяется на отношения, возникшие с 1 января 2007 г. (п. 5 ст. 4 Федерального закона N 216-ФЗ). Следовательно, ТСЖ и ЖСК при составлении в 2008 г. налоговой декларации за 2007 г. вправе будут исключить данные доходы из налоговой базы.

10.4.2. Расходы на страхование

Расходы на страхование жизни

Федеральный закон N 216-ФЗ изменил условия, при которых учитываются при налогообложении прибыли расходы на страхование жизни. В обновленной редакции п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ сказано, что к расходам будет относиться стоимость страховки лишь в том случае, если у организации есть соответствующая лицензия. Поправки вступают в силу с 1 января 2008 г.

Добровольное личное страхование на случай смерти или утраты трудоспособности работника

В п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ сказано, что при налогообложении можно учесть расходы в виде взносов по договорам добровольного личного страхования, заключаемым на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей. Они учитываются для целей налогообложения в пределах 10 000 руб. в год на одного застрахованного работника.

С 1 января 2008 г. изменена формулировка. Теперь речь идет о договорах добровольного личного страхования, которые заключены на случай смерти или причинения вреда здоровью. Кроме того, норматив, в рамках которого эти взносы включаются в состав расходов, повышен до 15 000 руб. (п. 16 ст. 255 Налогового кодекса РФ). При этом данный предельный размер должен определяться не по каждому работнику, а рассчитываться как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по таким договорам, к количеству застрахованных работников. Новый лимит действует с 1 января 2008 г.

Признание страховых взносов, уплаченных в несколько этапов, при расчете налога на прибыль

Согласно п. 6 ст. 272 Налогового кодекса РФ расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) признают в том квартале, в котором они были оплачены. Вместе с тем разовые платежи по договорам страхования (пенсионного обеспечения), которые заключены на срок более одного года, включают в состав расходов равномерно в течение срока действия договора. При этом таковые страховые взносы списываются на расходы пропорционально количеству календарных дней, в течение которых договор страхования действовал в отчетном периоде.

Указанная норма позволяет организациям, которые платят страховые взносы несколькими частями (скажем, двумя или тремя платежами), признавать расходы в момент перечисления денежных средств. Против такого подхода не возражает и Минфин России. В качестве примера можно привести Письмо от 19 января 2006 г. N 03-03-04/147.

С 1 января 2008 г., если страховая премия или пенсионный взнос уплачиваются в несколько этапов, расходы по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, также должны признаваться равномерно. Расходы по каждому платежу равномерно признаются в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде. Так гласит обновленная редакция п. 6 ст. 272 Налогового кодекса РФ.

10.4.3. Амортизация

Амортизируемое имущество

С 1 января 2008 г. амортизируемым имуществом будет признаваться имущество стоимостью более 20 000 руб. (обновленная редакция п. 1 ст. 256 и п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Другими словами, объекты, первоначальная стоимость которых меньше указанного лимита, будут списываться единовременно как материальные расходы (согласно пп. 3 п. 1 ст. 254 Налогового кодекса РФ).

Поскольку Федеральный закон N 216-ФЗ не содержит никаких специальных переходных положений, то новый размер первоначальной стоимости, при котором имущество подлежит амортизации, действует лишь в отношении объектов, которые будут введены в эксплуатацию в декабре 2007 г., то есть начнут амортизироваться с января 2008 г.

Понижающие коэффициенты амортизации для дорогостоящих автомобилей и микроавтобусов

С 1 января 2008 г. понижающий коэффициент 0,5 будет применяться к легковым автомобилям первоначальной стоимостью до 600 тыс. руб., а к пассажирским микроавтобусам - до 800 тыс. руб. По автотранспорту с меньшей первоначальной стоимостью амортизация будет начисляться в общем порядке. В настоящее время понижающий коэффициент применяется к легковым автомобилям и микроавтобусам с первоначальной стоимостью более 300 тыс. руб. и 400 тыс. руб. соответственно.

Амортизационная премия

С 1 января 2008 г. в п. 3 ст. 272 Налогового кодекса РФ будет четко указано, что амортизационная премия является косвенным расходом, то есть списывается на расходы сразу в момент начисления. Надо сказать, что и сейчас чиновники признают, что амортизационная премия - это косвенный расход. Даже если в учетной политике предусмотрено обратное. То есть суммы начисленной амортизации и амортизационная премия - это разные виды расходов (см., например, Письмо Минфина России от 28 сентября 2006 г. N 03-03-02/230). С нового года указанное разъяснение станет нормой закона.

10.4.4. Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса

С 1 января 2008 г. гл. 25 Налогового кодекса РФ дополнена новой ст. 268.1 Налогового кодекса РФ, которая устанавливает специальные правила, касающиеся признания доходов и расходов при покупке предприятия как имущественного комплекса.

Доходом (расходом) является разница между ценой приобретения предприятия как имущественного комплекса и стоимостью чистых активов.

Величину превышения цены покупки предприятия как имущественного комплекса над стоимостью его чистых активов следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Величину превышения стоимости чистых активов предприятия как имущественного комплекса над ценой его покупки следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и с учетом других факторов.

Сумма уплачиваемой надбавки (получаемой скидки) при приобретении предприятия как имущественного комплекса определяется как разница между ценой покупки и стоимостью чистых активов предприятия как имущественного комплекса, определяемой по передаточному акту.

При приобретении предприятия как имущественного комплекса в порядке приватизации на аукционе или по конкурсу величина уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) определяется как разница между ценой покупки и оценочной (начальной) стоимостью предприятия как имущественного комплекса.

Сумма уплачиваемой покупателем надбавки (получаемой скидки) учитывается в целях налогообложения в следующем порядке:

1) надбавка, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается расходом равномерно в течение пяти лет начиная с месяца, следующего за месяцем

государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс;

2) скидка, получаемая покупателем предприятия как имущественного комплекса, признается доходом в том месяце, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс.

Убыток, полученный продавцом от реализации предприятия как имущественного комплекса, признается расходом, учитываемым в целях налогообложения в порядке, установленном ст. 283 Налогового кодекса РФ.

В целях гл. 25 Налогового кодекса РФ расходами покупателя на приобретение в составе предприятия как имущественного комплекса активов и имущественных прав признается их стоимость, определяемая по передаточному акту.

10.4.5. Срок уведомления о переходе на уплату налога через ответственное обособленное подразделение

Федеральным законом N 216-ФЗ установлен срок, в течение которого необходимо уведомить инспекторов о выбранном обособленном подразделении, через которое организация будет отчитываться по налогу на прибыль. Сделать это необходимо до 31 декабря года, предшествующему новому налоговому периоду. В действующей редакции Налогового кодекса срок не установлен. Впрочем, в своих разъяснениях Минфин России ссылается также на упомянутую дату (см. например, Письмо от 21 апреля 2006 г. N 03-03-02/88).

10.4.6. Операции с закладными

Федеральный закон N 216-ФЗ внес изменения, согласно которым налоговая база при совершении операций с закладными должна будет определяться по правилам п. п. 1 и 3 ст. 279 Налогового кодекса РФ, то есть так же, как и при уступке (переуступке) права требования.

Действие этой поправки распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г. Об этом сказано в п. 5 ст. 4 Федерального закона N 216-ФЗ. То есть в годовой декларации доходы и расходы по операциям с закладными нужно учесть по новым правилам.

10.4.7. Резерв на оплату отпусков

В налоговом учете можно создавать резерв на оплату отпусков и вознаграждений. В ст. 324.1 Налогового кодекса РФ сказано, что в учетной политике организация должна зафиксировать способ резервирования, предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений. Эти показатели определяют в смете.

Сначала рассчитывают ежемесячный процент отчислений. Его находят делением предполагаемой суммы отпускных (с учетом ЕСН) на предполагаемый фонд оплаты труда. А ежемесячные отчисления определяют так: зарплату текущего месяца (с учетом ЕСН) умножают на процент ежемесячных отчислений.

Если в конце года резерв не использован, возникает вопрос: можно ли его перенести на следующий год? С одной стороны, в п. 3 ст. 324.1 сказано: "Недоиспользованные... суммы резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода". С другой стороны, в п. 5 этой же статьи говорится, что остатки учитываются в составе внереализационных доходов, лишь если организация сочтет нецелесообразным формировать резерв на следующий год. Налицо противоречие. Однако Минфин России в Письме от 12 апреля 2004 г. N 04-02-05/1/26 разъяснил, что неиспользованный в текущем году резерв можно перенести на следующий период.

Единственное условие: предприятие должно предусмотреть создание нового резерва в учетной политике на следующий год. С мнением сотрудников финансового ведомства согласны и налоговики. Так, УМНС России по Московской области высказало аналогичную точку зрения в Письме от 6 апреля 2004 г. N 04-27/06365.

Теперь к изменениям. Как мы уже сказали, резерв на оплату отпусков работникам корректируется исходя из количества дней неиспользованного отпуска, средневзвешенной суммы расходов на оплату труда работников и обязательных отчислений ЕСН. Поправки определяют конкретный порядок такой корректировки.

Если по итогам инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из средневзвешенной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, превышает фактический остаток неиспользованного резерва на конец года, то сумма превышения подлежит включению в состав расходов на оплату труда. Если по итогам

инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков сумма рассчитанного резерва в части неиспользованного отпуска, определенная исходя из среднедневной суммы расходов на оплату труда и количества дней неиспользованного отпуска на конец года, оказывается меньше фактического остатка неиспользованного резерва на конец года, то отрицательная разница подлежит включению в состав внереализационных доходов. Изменения вступают в силу с 1 января 2007 г.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение

Глава 1. Общая характеристика учетной политики организаций

- 1.1. Понятие учетной политики
- 1.2. Первичные учетные документы

Глава 2. Учет основных средств

- 2.1. Амортизация объектов основных средств
- 2.2. Амортизируемое имущество
- 2.3. Методы начисления амортизации
- 2.4. Срок полезного использования амортизируемого имущества
- 2.5. Применение повышающих и понижающих коэффициентов
- 2.6. Амортизационная премия

Глава 3. Учет материально-производственных запасов

Глава 4. Доходы в учетной политике

Глава 5. Учет расходов

Глава 6. Учет процентов по займам

- 6.1. Особенности учета возникающих суммовых разниц

Глава 7. Особенности учетной политики бюджетных учреждений

- 7.1. Доходы бюджета
- 7.2. Расходы бюджета
- 7.3. Дефицит бюджета
- 7.4. Смета доходов и расходов бюджетного учреждения
- 7.5. Первичные учетные документы в бюджетном учете
- 7.6. Общая характеристика новаций, внесенных в План счетов бюджетного учета
- 7.7. Бюджетный учет основных средств
- 7.8. Бюджетный учет нематериальных активов
- 7.9. Бюджетный учет материальных запасов
- 7.10. Бюджетный учет финансовых активов и обязательств
- 7.11. Забалансовые счета

Глава 8. Особенности учетной политики организаций, имеющих обособленные подразделения

Глава 9. Налоги в учетной политике

- 9.1. Косвенные налоги в учетной политике
 - 9.1.1. Налог на добавленную стоимость
- 9.2. Прямые налоги в учетной политике
 - 9.2.1. Налог на доходы физических лиц и единый социальный налог
 - 9.2.2. Налог на прибыль организаций
 - 9.2.3. Налог на имущество организаций

Глава 10. Изменения в налоговом законодательстве, произошедшие в 2007 году

- 10.1. Налог на добавленную стоимость
 - 10.1.1. Освобождение от уплаты НДС по статье 145 Налогового кодекса РФ
 - 10.1.2. Налоговые льготы по НДС
 - 10.1.3. Ставки налога
 - 10.1.4. Подтверждение ставки 0 процентов при выполнении работ (оказании услуг)
 - 10.1.5. Восстановление НДС
 - 10.1.6. Вычеты НДС и порядок включения "входного" налога в расходы
- 10.2. Налог на доходы физических лиц
 - 10.2.1. Изменения, касающиеся налогообложения дивидендов
 - 10.2.2. Объект налогообложения НДФЛ
 - 10.2.3. НДФЛ с материальной выгоды по займам на строительство
 - 10.2.4. Негосударственное пенсионное страхование
 - 10.2.5. Доходы, не облагаемые налогом на доходы физических лиц
 - 10.2.6. Дата получения дохода
- 10.3. Единый социальный налог
 - 10.3.1. Плательщики ЕСН
 - 10.3.2. Выплаты, не облагаемые ЕСН
 - 10.3.3. Льгота по ЕСН в отношении выплат в пользу инвалидов
 - 10.3.4. Сроки уплаты авансовых платежей по ЕСН
 - 10.3.5. Срок представления уточненной декларации для налогоплательщиков, уплачивающих налог со своих доходов
- 10.4. Налог на прибыль
 - 10.4.1. Доходы, не облагаемые налогом на прибыль
 - 10.4.2. Расходы на страхование

- 10.4.3. Амортизация
- 10.4.4. Особенности признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса
- 10.4.5. Срок уведомления о переходе на уплату налога через ответственное обособленное подразделение
- 10.4.6. Операции с закладными
- 10.4.7. Резерв на оплату отпусков