

# НАЛОГИ И ФИНАНСЫ

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ ЦЕНТРА ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА ФНС РОССИИ, Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ

№ 1/2010

Журнал зарегистрирован Федеральной службой по надзору в сфере связи и массовых коммуникаций (Свидетельство от 29 октября 2008 года ПИ № ФС77-33813)

## УЧРЕДИТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала ФНС России,  
г. Санкт-Петербург  
(Интернет-сайт <http://www.nalog-edu.ru>)

## ИЗДАТЕЛЬ:

Центр подготовки персонала  
ФНС России, г. Санкт-Петербург

## РЕДАКЦИЯ:

Мурашов С. Б. – главный редактор,  
Крюкова О. В. – зам. главного редактора,  
Злобина Т. А. – редактор,  
Зенько М. П. – верстка,  
Щербакова А. С. – дизайнер.

Присланные рукописи не рецензируются  
и не возвращаются.

Перепечатка, включение информации, содержащейся  
в материалах, опубликованных в журнале  
«НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», во всевозможные базы  
данных для дальнейшего их коммерческого  
использования, размещение таких материалов  
в любых СМИ и Интернете допускаются только  
с письменного разрешения редакции.

Ответственность за достоверность сведений  
в рекламных объявлениях несут рекламодатели.  
Редакция оставляет за собой право художественной  
доработки оригинал-макетов рекламных объявлений.

© Журнал «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ», 2010 г.

## Адрес редакции:

197342, Санкт-Петербург,  
ул. Торжковская 10, каб. 201.  
Тел./факс: (812) 492-9-492, 492-94-96  
(редакция, отдел рекламы).  
E-mail: [nalogi@nalogprof.ru](mailto:nalogi@nalogprof.ru)

Цена свободная.

Подписано в печать: 11.03.2010

Печать офсетная. Тираж: 1000 экз.

Типография Центра подготовки персонала  
ФНС России, г. Санкт-Петербург

196105, Санкт-Петербург, ул. Иркутская, 2  
Заказ № 31Ц

## РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

### Верстова Маргарита Евгеньевна

Начальник кафедры гражданского права  
и процесса Саратовского юридического  
института МВД России, д.ю.н.

### Власова Виктория Михайловна

Зав. кафедрой экономики и финансов  
Санкт-Петербургского государственного  
университета аэрокосмического  
приборостроения, профессор, д.э.н.

### Ерофеева Вера Арсентьевна

Профессор Санкт-Петербургского государственного  
университета экономики и финансов, д.э.н.

### Лаврентьева Елена Александровна

Зав. кафедрой налогов и налогообложения  
Санкт-Петербургского государственного  
университета водных коммуникаций,  
профессор, д.э.н.

### Мурашов Сергей Борисович

Директор федерального государственного  
образовательного учреждения дополнительного  
профессионального образования  
«Центр подготовки персонала Федеральной  
налоговой службы», г. Санкт-Петербург, к.э.н., д.с.н.

### Патров Виктор Владимирович

Профессор Санкт-Петербургского государственного  
университета, член Методологического совета  
по бухгалтерскому учету при Минфине России, д.э.н.

## ОФОРМЛЕНИЕ ПОДПИСКИ НА ЖУРНАЛ «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ»:

1) во всех почтовых отделениях  
Российской Федерации  
(подписной индекс – 47189);

2) в редакции с любого месяца  
тел./факс: (812) 492-94-96  
(отдел подписки)

# СОДЕРЖАНИЕ

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

|                                                                                                      |          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Учетная политика организации как инструмент построения бухгалтерского и налогового учета.....</b> | <b>4</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|

*Ерофеева Вера Арсентьевна,*

*д.э.н. профессор, генеральный директор аудиторской  
фирмы ООО «Интерсистемаудит»,*

*Принцева Светлана Алексеевна,*

*к.э.н. доцент, директор по аудиту ООО «Интерсистемаудит»*

*Учетная политика, являясь важным инструментом экономической работы,  
оказывает существенное влияние на финансовое благополучие организации  
в целом, так как от того, насколько точно в ней будут учтены все тонкости учетной работы,  
обусловленные спецификой деятельности, выбрана наиболее оптимальная схема  
ведения бухгалтерского и налогового учета, зависят сумма уплачиваемых налогов  
и возможные налоговые последствия в виде налоговых санкций.*

|                                                                                                             |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Особенности бухгалтерского учета и налогообложения<br/>лизинговых платежей у лизингополучателя .....</b> | <b>37</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|

*Беспалов Михаил Владимирович,*

*к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина*

*В статье на практических примерах рассматривается порядок бухгалтерского учета  
и налогообложения лизинговых платежей. Анализируются сложные вопросы,  
связанные с учетом и налогообложением лизинговых платежей у лизингополучателя,  
приводится мнение контролирующих и судебных органов.*

## **ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

|                                                                 |           |
|-----------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Валютный контроль внешнеэкономической деятельности .....</b> | <b>44</b> |
|-----------------------------------------------------------------|-----------|

*Плавинская Галина Алексеевна,*

*к.э.н. доцент, исполнительный директор Отраслевого центра по налоговому  
консультированию на водном транспорте ФГОУ ВПО ГМА  
им. адм. С. О. Макарова*

*Чепикова Татьяна Александровна,*

*к.э.н. доцент кафедры «Финансы и кредит»  
Санкт-Петербургского государственного аграрного университета*

*В статье особое внимание уделено осуществлению резидентами валютных операций,  
а также применению административной ответственности за нарушение валютного законодательства.*

# CONTENTS

## **ACCOUNTING AND TAXATION**

|                                                                                                        |          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Accounting policy of the organization as the accounting and taxation formation instrument .....</b> | <b>4</b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|

*Erofeyeva Vera Arsentyevna,*

Doctor of Economics, professor, Director General of the audit firm «Intersistemaudit» Ltd

*Printseva Svetlana Alekseyevna,*

Ph.D. in Economics, assistant professor, Audit Director of «Intersistemaudit» Ltd

*Accounting policies, being an important instrument of the economic work, generally exercises significant influence on financial well-being of the organization, depending on how exactly it takes into account all details of accounting work caused by specifics of activity, the optimal scheme of accounting and taxation is chosen; tax burden and possible tax consequences in the form of tax sanctions are subject to.*

|                                                                               |           |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Details of accounting and taxation of lease payments of a lessee .....</b> | <b>37</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------|

*Bespalov Mikhail Vladimirovich,*

Ph.D. in Economics, associate professor of department of accounting, analysis and audit in the Tambov State University named after G.R. Derzhavin

*Article considers on practical examples the scheme of accounting and taxation of leasing payments. Complex questions connected with the accounting and taxation of leasing payments of a lessee are being analyzed; opinions of supervising and judicial bodies are expressed.*

## **FOREIGN-ECONOMIC ACTIVITY**

|                                                                        |           |
|------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Foreign exchange control of the foreign-economic activity .....</b> | <b>44</b> |
|------------------------------------------------------------------------|-----------|

*Plavinskaya Galina Alekseyevna,*

Executive Director of the Industry expertise center of tax consulting in the water transport, Federal State Educational Institution of Higher Professional Education «State Marine Academy named after S.O.Makarov», Ph.D. in Economics, associate professor

*Chepikova Tatyana Aleksandrovna,*

Ph.D. in Economics, associate professor of department «Finances and credit» of the St. Petersburg State Agrarian University

*In the article the special attention is given to realization of currency transactions by the residents, as well as application of the administrative responsibility for infringement of the currency legislation.*

© 2010 г.

В.А. Ерофеева, С.А. Принцева

# УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОСТРОЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

---

*Ерофеева Вера Арсентьевна – д.э.н. профессор, генеральный директор аудиторской фирмы ООО «Интерсистемаудит»,*

*Принцева Светлана Алексеевна – к.э.н. доцент, директор по аудиту ООО «Интерсистемаудит»*

*(E-mail: soft\_developer@mail.ru)*

---

**Аннотация.** Учетная политика, являясь важным инструментом экономической работы, оказывает существенное влияние на финансовое благополучие организации в целом, так как от того, насколько точно в ней будут учтены все тонкости учетной работы, обусловленные спецификой деятельности, выбрана наиболее оптимальная схема ведения бухгалтерского и налогового учета, зависят сумма уплачиваемых налогов и возможные налоговые последствия в виде налоговых санкций.

**Ключевые слова:** учетная политика, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, учет основных средств, учет нематериальных активов.

## 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Термин «учетная политика» вошел в бухгалтерский лексикон и практику в 1992 г. с принятием Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 20.03.1992 № 10. В последующем эта категория прочно вошла в жизнь бухгалтера, так как ежегодно организация должна разрабатывать новую учетную политику, внося соответствующие изменения, корректировки и дополнения. Не является исключением и 2010 год в связи с введением новой редакции Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (далее – ПБУ 1/2008), вступившего в действие с 01.01.2009 г.

### **Основные нововведения следующие:**

– расширен круг лиц, ответственных за формирование учетной политики (п. 4 ПБУ 1/2008). Теперь учетная политика может разрабатываться не только главным бухгалтером, но и любым другим лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации, например, самим руководителем или сторонней организацией, привлекаемой на условиях аутсорсинга или иных условиях;

– расширен перечень документов, которыми должна руководствоваться организация при разработке способа ведения бухгалтерского учета (п. 7 ПБУ 1/2008): в него включены международные стандарты бухгалтерского учета (речь идет о тех стандартах, которые адаптированы к российским стандартам бухгалтерского учета);

– определено требование, согласно которому учетной политикой должны утверждаться не только все формы первичных документов, но и формы регистров бухгалтерского учета (к регистрам бухгалтерского учета можно отнести журнал регистрации хозяйственных операций, журналы-ордера, вспомогательные ведомости, мемориальные ордера и т.д.), а также формы внутрифирменной отчетности (п. 4 ПБУ 1/2008);

– внесено уточнение в порядок внесения изменений в учетную политику (раздел III ПБУ 1/2008). Если прежде изменения могли быть внесены и вступали в действие с начала следующего отчетного года, то теперь в Положение внесено важное дополнение: «... если иное не обусловливается причиной такого изменения, это означает, что изменение может быть внесено с момента возникновения основания, оформленного и утвержденного руководителем организации». При изменении учетной политики необходимо оценить в денежном выражении его влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств. Впервые в новом Положении описан механизм отражения последствий изменения учетной политики ретроспективным методом, когда в бухгалтерской отчетности приводятся данные за несколько лет;

– в ПБУ 1/2008 представлен перечень обязательной информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, а также четко регламентирован состав информации, которая подлежит раскрытию в случае внесения изменений в учетную политику.

Несмотря на немногочисленность поправок, внесенных в новое ПБУ 1/2008 по сравнению с ранее действующим, их значимость очень велика. И прежде всего это касается п. 7, которым заявлено: «Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и новых положений по бухгалтерскому учету, а также международных стандартов финансовой отчетности». Это означает, что теперь ПБУ 1/2008 прямо предписывает применять международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО) в случае отсутствия нормы в российских документах. Учитывая, что нормами действующих в настоящее время ПБУ охвачено не более 1/3 практических вопросов формирования бухгалтерской отчетности, теперь российские организации по вопросам, не урегулированным нормативными документами, должны обращаться к МСФО. Естественно, что в данном случае прежде всего речь идет о тех организациях, которые заинтересованы в том, чтобы сделать свой бухгалтерский учет полезным инструментом создания информации о реальной картине своего бизнеса. Это позволит построить бухгалтерский учет таким образом, чтобы уже на выходе получить информацию, соответствующую МСФО.

По-новому в ПБУ 1/2008 представлен порядок ретроспективного применения изменений в учетной политике: согласно п. 15 ретроспективное применение изменений учетной политики означает, что все показатели бухгалтерской отчетности отражаются так, как будто бы новая учетная политика применялась всегда. Прежде всего это касается переходных положений к тому или иному конкретному объекту учета. Например, если организация увеличивала лимит основных средств с 10 000 до 20 000 рублей (в соответствии с приказом Минфина России от 12.12.2005 № 147н), то все имеющиеся на балансе объекты основных средств с первоначальной стоимостью от 10 000 до 20 000 рублей, независимо от даты принятия их к учету, должны быть списаны на нераспределенную прибыль. Это относится и к порядку учета незакрытых авансовых платежей в результате пересчета авансов в иностранной валюте и других.

Существенным отличием нового варианта ПБУ 1/2008 по сравнению с ПБУ 1/98 является подробное описание порядка раскрытия учетной политики (п.п. 21–23 ПБУ 1/2008) с установлением правил признания в бухгалтерской отчетности организаций информации об изменениях оценочных значений. Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не являющихся исправлением ошибок в бухгалтерской отчетности.

Поскольку учетная политика создает возможность каждому предприятию выбрать оптимальные способы ведения учета, оказывая тем самым существенное влияние на принятие обоснованных управленческих решений, ее положения должны обеспечить высокую степень информативности. В направлении реализации данного положения целесообразно при формировании учетной политики ориентироваться не на ограниченный круг показателей в ней представленных, а рассматривать учетную политику как комплекс-

ный документ, содержащий разностороннюю и полную информацию о всех важнейших аспектах бухгалтерского и налогового учета, превращая ее в составную часть финансовой политики организации.

Для достижения этой цели учетная политика должна обеспечивать выполнение требований *полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания над формой, непротиворечивости и рациональности*.

**Требование полноты** предполагает полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Причем, если в финансовом учете это требование означает сплошную и непрерывную регистрацию всех фактов хозяйственной деятельности в хронологическом порядке, то в налоговом учете оно ограничивается рамками информации о конкретных объектах налогообложения. Например, информация о материальных ценностях с точки зрения полноты отражения в финансовом учете предполагает отражение в сплошном и непрерывном порядке наличия и движения собственных материалов организации в денежном выражении. В налоговом учете требование полноты для целей налогообложения прибыли относится только к материальным затратам, принимаемым в расчет налогооблагаемой прибыли, а для расчета НДС – только в части материалов, приобретаемых для производственных целей. Очевидно, что исполнение требования полноты во многом зависит от назначения информации и правильности определения объектов учета.

**Требование своевременности** означает своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и составляемой на его основе отчетности. Для исполнения требования своевременности утвержденный учетной политикой организации документооборот и порядок обработки учетной информации должны обеспечивать формирование в установленные законодательством сроки полной и достоверной финансовой и налоговой отчетности.

**Требование осмотрительности** означает большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Установленные нормативными документами по бухгалтерскому учету порядок позволяет признавать и принимать к учету только отвечающие установленным правилам и документально подтвержденные доходы и активы. При формировании расходов возможно создание объявленных в учетной политике резервов под предстоящие расходы, например, резерва на устранение возможного брака, на ремонт основных средств, на проведение сезонных работ и в других аналогичных случаях.

**Требование приоритета** содержания над формой подразумевает порядок, при котором отражение в учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться, исходя, прежде всего, из экономического содержания фактов и условий хозяйствования и только потом – из правовой формы их оформления. Например, если организация приобрела по договору купли-продажи непригодное для эксплуатации здание, приняла его по акту приемки-передачи, зарегистрировала в установленном для объектов недвижимости порядке в государственном бюро регистрации, произвела оплату, данная сделка тем не менее должна быть завершена в учете на стадии капитальных вложений, поскольку принятый по акту объект не может быть введен в эксплуатацию, так как требует соответствующей реконструкции для приведения его в состояние, пригодное для эксплуатации. Поэтому до завершения всех необходимых работ и ввода в эксплуатацию затраты на приобретение этого здания будут являться фактически объектом незаконченных капитальных вложений, а потому должны отражаться в учете в их составе.

**Требование непротиворечивости** обеспечивает тождество учетных записей относительно объектов учета на счетах, в учетных регистрах и соответствующей отчетности. Например, в рамках финансового учета это означает, что информация, содержащаяся в первичных документах, идентична соответствующим записям в регистрах бухгалтерского учета, данные аналитического учета соответствуют данным синтетического учета и правильно отражены в соответствующих формах финансовой отчетности. В соответствии с данным требованием аналогично должна быть обеспечена преемственность информации первичных документов, регистров учета и отчетности в налоговом учете.

**Требование рациональности** предполагает оптимальную структуру организации учетной работы и учетного аппарата, исходя из условий хозяйствования, объемов организации и экономической целесообразности. В тех случаях, когда информация финансового учета конкретных объектов удовлетворяет потребности налогового учета в полном объеме, нет смысла вводить для этих целей дополнительные регистры или формировать отдельную отчетность.

Формирование учетной политики по всем направлениям учета должно осуществляться в соответствии с назначением учетной информации применительно к конкретным условиям и отраслевым осо-

бенностям деятельности организации с учетом аналитического подхода к рассмотрению всех возможных вариантов исполнения учетных процедур.

При формировании учетной политики, а в последующем и в пояснительной записке к годовой финансовой отчетности, предполагается необходимым раскрыть ряд обстоятельств хозяйственной деятельности, а отсюда и организации учета.

**Допущение имущественной обособленности** означает, что, поскольку в соответствии с требованиями гражданского законодательства активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств ее собственников и других юридических и физических лиц, их учет ведется также обособленно. То есть всегда предполагается, что в учетных регистрах и отчетности организации отражается только имущество, принадлежащее ей на праве собственности, или ее собственная дебиторская и кредиторская задолженность. Данное обстоятельство важно для внешних пользователей учетной информацией, поскольку именно наличие собственного имущества, а также величина и соотношение собственной дебиторской и кредиторской задолженности позволяют определить по данным отчетности финансовую устойчивость организации. Отступление от данного правила требует обязательного документального подтверждения и раскрытия в соответствующих отчетных документах. Это относится к порядку отражения в финансовом учете имущества других лиц, полученного в пользование на правах лизинга, или государственного имущества, полученного в полное хозяйственное ведение. В других случаях (например, при аренде, хранении, переработке) финансовый учет предполагает учитывать временно находящееся в хозяйственном обороте имущество других организаций за балансом. Однако для целей управления хозяйственными процессами такое имущество, например, материалы заказчика, арендованные строительные машины и транспорт, подлежит отражению наряду с собственным имуществом, что должно быть отражено в соответствующем разделе учетной политики.

**Допущение непрерывности деятельности** предполагает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют как намерения, так и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Это также важно для потенциальных партнеров, кредиторов и других заинтересованных лиц, поскольку позволяет судить о намерениях и возможностях исполнения или погашения принятых организацией обязательств в установленном порядке. Действительно, гражданское законодательство предполагает, что созданная организация будет осуществлять свою деятельность в общепринятом порядке без ограничения срока, если иное не оговорено учредительными документами. Если организация создана только для выполнения определенных видов работ, то по их завершении она должна прекратить свою деятельность, если не будут внесены соответствующие изменения в учредительные документы. Кроме того, организация может быть ликвидирована или существенно сократить свою деятельность по другим причинам, например, экономическим в условиях кризиса. В любом случае необходимость или неизбежность данных обстоятельств должна быть отражена в учетной политике и, соответственно, в отчетности.

**Допущение последовательности применения учетной политики** вытекает из предположения, что стабильно работающая организация не изменяет свою учетную политику и данные, отраженные в ее отчетности за отдельные отчетные периоды, сопоставимы и позволяют проследить динамику и оценить перспективы ее развития с достаточной степенью точности. Поэтому изменение любых параметров или части учетной политики, вне зависимости от их причин, требует соответствующего раскрытия, то есть описания, обоснования и расчета последствий. Такие изменения могут быть вызваны общими для организаций всех отраслей хозяйствования причинами, например, изменениями гражданского или налогового законодательства, другими общеэкономическими форс-мажорными обстоятельствами. Кроме того, это может быть связано с завершением одних работ и началом осуществления новых, а также изменением профиля или развитием других видов деятельности организации.

**Допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности**, связанное с общим правилом отнесения в учете фактов хозяйственной деятельности организации к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени связанных с ними поступлений или выплат денежных средств. В отступление от данного правила организации имеют право применять так называемый кассовый метод ведения учета хозяйственных операций, что обязательно должно быть отражено в учетной политике. Обязательность объявления применения кассового метода в учетной политике и отчетности связана с тем, что это существенно влияет на понимание экономического состояния организации, ее налогообложения, а также оценку хозяйственных решений для внутреннего пользования.

Как уже отмечалось выше, порядок организации учетной системы объявляется приказом руководителя об учетной политике. Однако данный приказ обычно не дает подробной информации о функционировании учетной системы в полном объеме, а только утверждает перечень выбранных к использованию средств и методов из числа возможных вариантов, что определяет необходимым в дальнейшей конкретизации регламента учетных отношений внутри организации.

В процессе формирования учетной политики порядок организации учетных процедур можно классифицировать по признаку их назначения как организационный, технический и методический аспекты учетной политики. При этом следует иметь в виду, что если организационные аспекты учетной политики относятся в основном к сфере полномочий руководителя организации, то в соответствии с требованиями Закона от 29.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон «О бухгалтерском учете») и по существу раскрываемых вопросов технический и методический аспекты учетной политики должны формироваться учетными работниками.

**Организационная составляющая учетной политики** заключается в определении организационной формы управленческих служб, осуществляющих учетные процессы. В частности, руководитель организации должен установить: кто и в какой форме осуществляет финансовый, налоговый и управленческий учет, насколько интегрированы процедуры всех перечисленных направлений учета, а также в какой мере централизованы или децентрализованы учетные процедуры при наличии в организационной структуре организации обособленных подразделений.

Руководителю организации в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» предоставлено право выбора одного из следующих вариантов организации бухгалтерского учета:

- организовать бухгалтерскую службу, возглавляемую главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать ведение бухгалтерского учета на договорной основе специализированной организации или бухгалтеру-предпринимателю;
- вести бухгалтерский учет лично.

Выбор варианта, как правило, зависит от объема и сложности учетной работы. Сам факт определенного выбора оформляется соответствующими документами, подтверждающими статус этой службы в системе управления организацией в форме положения о службе, должностной инструкции, договором гражданско-правового характера и т.п. Документ, раскрывающий содержание выбранного варианта, должен определять подчиненность, структуру бухгалтерской службы, права, обязанности и ответственность подразделений, должностных лиц или организаций, на которые возлагаются обязанности по ведению учета. В тех случаях, когда ведение финансового и налогового учета поручено разным исполнителям, соответствующие распорядительные документы должны устанавливать статус каждого исполнителя в отдельности, четко разграничивая их права и обязанности в учетной системе организации, не допуская как дублирования функций, так и «белых пятен» в учетном процессе.

Важным организационным вопросом учетной политики является установление уровня централизации учетных работ. Некоторые организации в силу специфики своей деятельности часто имеют территориально обособленные структурные подразделения, существенно удаленные от места расположения организации. Деятельность таких подразделений обычно регламентируется соответствующими положениями, которыми определяется уровень хозяйственной обособленности, административные и экономические права и обязанности. Во многих случаях такие подразделения выделяются на отдельный баланс и имеют в своем распоряжении счета организации в банках для обслуживания деятельности денежными средствами. Учетная политика организации распространяется на все ее структурные подразделения вне зависимости от уровня их обособленности, она должна раскрывать уровень децентрализации учета, включая перечень подразделений, выделенных на отдельный баланс. Положения об этих подразделениях должны содержать указания о порядке осуществления учетных процессов и предоставления соответствующих документов и отчетов службам, отвечающим за учетные процессы в организации в целом.

В тех случаях, когда, исходя из объемов учетных процедур, в организации создается бухгалтерская служба, важным элементом учетной политики является определение ее структуры, состава и численности работников. Данные вопросы обычно раскрываются в Положении о службе, штатном расписании и должностных инструкциях работников. Состав, численность и подчиненность учетного персонала зависят не только от объемов хозяйственной деятельности, но и от организационной структуры пред-

приятия, рациональности организации учетного процесса, уровня компьютеризации учетных процедур и квалификации персонала. Структура бухгалтерской службы может устанавливаться по функциональному, предметному и линейному признакам. Функциональный признак предполагает распределение учетных процедур по группам операций, например, в составе бухгалтерии могут быть сформированы подотделы финансового, налогового и управленческого учета. Организация учетной службы по предметному признаку подразумевает распределение учетных процедур между работниками в связи с определенными группами объектов учета. Например, в составе бухгалтерии могут быть выделены секторы учета материалов, расчетов с работниками, затрат на производство и т.п., которые должны осуществлять весь комплекс учетных процедур на порученном участке. Распределение учетных процедур между работниками учетной службы по линейному признаку обеспечивает обособленное ведение учета относительно отдельных сегментов бизнеса организации, например строительство, производство продукции, торговля, или структурных подразделений организации, таких как строительные управления или участки, вспомогательные производства и хозяйства. Поскольку структура учетных служб устанавливается организациями самостоятельно, на практике возможны смешанные и любые другие варианты их организации, но при любых обстоятельствах в документах, определяющих функциональные обязанности подразделений учетной службы, должно быть указано, на кого возлагается функция обобщения учетной информации, составления и представления заинтересованным пользователям соответствующей отчетности.

**Технический аспект учетной политики** раскрывает приемы осуществления учетных процедур и заключается в обеспечении единообразия их осуществления в рамках организации. К числу технических приемов можно отнести такие аспекты учетной политики, как формы и способы ведения бухгалтерского учета, рабочий план счетов, документирование и организация документооборота, определение порядка проведения инвентаризаций, регламент материальной ответственности и расчетов с работниками по подотчетным суммам.

Приказ об учетной политике должен определять формы ведения учетных процедур: журнально-ордерная, мемориально-ордерная или упрощенные формы ведения учета, разрешенные к применению нормативными документами по бухгалтерскому учету. Поскольку формы осуществления учетных процедур в налоговом учете не всегда регламентированы нормативными документами, исполнители соответствующих направлений учетной системы могут разрабатывать регистры этих направлений самостоятельно, утверждать и представлять к исполнению внутренними распорядительными документами. В тех случаях, когда ведение всех направлений учета интегрировано в единую систему в соответствии с принципами рациональности, целесообразным является их организация аналогично принятому варианту ведения финансового учета. Учетные процедуры могут осуществляться вручную, с применением компьютерных программ или в смешанном варианте, что также должно быть отражено в документах, определяющих учетную политику.

Рабочий План счетов бухгалтерского учета организации формируется на основании типового Плана счетов, утвержденного приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н. Вместе с тем по желанию организации он может быть использован и для группировки информации налогового и управленческого учета путем введения дополнительных субсчетов или внутренних счетов аналогично забалансовым. При этом следует иметь в виду, что группировка соответствующей информации в регистрах налогового и управленческого учета, особенно при их автономной организации, может производиться и без применения плана счетов и двойной записи. В процессе разработки рабочего плана счетов уточняется их назначение в соответствии со спецификой деятельности организации и разрабатывается конкретная номенклатура субсчетов, позволяющая наиболее полно отражать экономическую сущность фактов хозяйственной деятельности для осуществления контроля, анализа, управления деятельностью организации и составления соответствующей отчетности.

В составе учетной политики должен быть представлен порядок документирования хозяйственных операций и правила документооборота, которые являются обязательными для всех лиц, составляющих, исполняющих и контролирующих соответствующие первичные документы. В целях обеспечения полноты и достоверности учетной информации требования главного бухгалтера о порядке составления и представления документов о совершенных хозяйственных операциях в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» являются обязательными для всех работников организации, поэтому они должны быть сформулированы в положении или приказе о документировании и документообороте и

под расписку доведены до всех лиц, участвующих в осуществлении учетных процедур. Этот внутренний распорядительный документ должен содержать перечень документов, применяемых в организации при регистрации фактов хозяйственной деятельности, требования к их заполнению с указанием исполнителей, маршрут и график документооборота.

В учетной системе организации могут применяться как документы типовых унифицированных форм документов, так и разработанные самостоятельно с учетом специфики отражаемых в них операций. Формы применяемых документов должны являться самостоятельным приложением к учетной политике. Во всех случаях они должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Законом «О бухгалтерском учете», включая наименование и форму документа, дату составления и(или) исполнения документа, наименование организации, содержание хозяйственной операции, натуральные и денежные измерители, реквизиты лиц, разрешающих, осуществляющих и контролирующих отражаемые в документах хозяйственные операции. На крупных предприятиях со сложным документооборотом и большим количеством участвующих в нем лиц перечень должностных лиц, имеющих право подписи различных первичных документов с образцами подписи, должен утверждаться и служить отдельным приложением к графику документооборота.

Инвентаризация как способ установления или проверки и документального подтверждения наличия и состояния объектов учета является в системе управления организацией одновременно способом учета и контроля имущества и обязательств организации, поэтому порядок проведения и сроки инвентаризаций тоже должны быть определены учетной политикой. В распорядительных документах организации отражаются причины или основания для проведения инвентаризаций, состав инвентаризационных комиссий, сроки проведения инвентаризаций, а также порядок и сроки рассмотрения их результатов.

Процедура проведения инвентаризаций имущества предполагает наличие материальной ответственности должностных лиц, отвечающих за сохранность вверенного им имущества. Поэтому учетной политикой должен быть определен порядок установления материальной ответственности работников организации в соответствии с перечнем должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности, установленной постановлением Министерства труда и социального развития РФ от 31.12.2002 № 85.

В соответствии с требованиями Положения о порядке ведения кассовых операций учетная политика должна предусматривать порядок выдачи в подотчет наличных денежных средств. Внутренний распорядительный документ должен содержать перечень должностных лиц, которым могут быть выданы в подотчет денежные средства, порядок выдачи и назначение подотчетных сумм, сроки возврата, формы отчетности за израсходованные средства.

**Методический аспект учетной политики** предполагает выбор методов осуществления учетных процедур, способов измерения и оценки объектов учета, группировки информации на счетах или в регистрах учета. В частности, должны быть предусмотрены процедуры признания и принятия к учету соответствующих объектов, способы их измерения, оценки и формы расчетов.

Учетная политика должна раскрывать порядок признания и оценки всех видов доходов и расходов организации для целей финансового и налогового учета, хотя данная информация может не совпадать по структуре, порядку признания и оценке не только в части разных, но и в рамках одного и того же направления учета. Так, признание доходов и расходов в финансовом учете регламентируется соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99) и предполагает возможность отражать эти операции при условии соблюдения установленных требований по факту их совершения или по кассовому методу. Порядок признания соответствующих операций для целей налогообложения регламентируется соответствующими главами НК РФ или соответствующими законами, а потому в определенных случаях может не совпадать.

В число обязательных вопросов, подлежащих раскрытию в рамках учетной политики, также включаются:

- порядок принятия к учету, установление сроков полезного использования и методов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов в финансовом и налоговом учете;
- порядок учета заготовления и оценки товарно-материальных ценностей при их принятии к учету и списанию;

- установление методов группировки и учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции;
- методы учета выпуска готовой продукции;
- методы учета и распределения косвенных расходов, в том числе общехозяйственных расходов и услуг вспомогательных производств и хозяйств;
- порядок учета расходов будущих периодов;
- порядок образования и расходования средств целевого финансирования и целевых поступлений и другие.

Учитывая, что нормативными документами законодательно не определены ни структура, ни состав, ни содержание учетной политики для целей налогообложения, правомерно применить подходы, используемые при формировании учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения в сравнительной оценке.

Традиционно формируемая учетная политика структурно может включать или совмещать два раздела: 1-й раздел «Организационно-технические способы ведения учета» и 2-й – «Методические аспекты учетной политики».

Ориентируясь на изложенные выше принципы и структуризацию, в общем виде представим рекомендации по формированию учетной политики предприятия для целей бухгалтерского и налогового учета. При этом учетная политика может быть представлена двумя самостоятельными документами, а может состоять из двух разделов: 1-й раздел «Учетная политика для целей бухгалтерского учета» и 2-й раздел «Учетная политика для целей налогообложения».

## **2. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО РАЗДЕЛУ 1 «ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНИЧЕСКИЕ СПОСОБЫ ВЕДЕНИЯ УЧЕТА»**

1. Формируя учетную политику для целей бухгалтерского учета, необходимо предусмотреть:

1.1. Организационную структуру бухгалтерского учета, которая в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение № 34н), может быть представлена в виде:

- учреждения бухгалтерской службы как самостоятельного структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером;
- введения в штат должности бухгалтера;
- передачи на договорных началах ведения бухгалтерского учета или консалтинговой фирме, или централизованной бухгалтерии, или другой специализированной организации;
- ведения бухгалтерского учета лично руководителем организации.

1.2. Наличие или отсутствие отдельных балансов в структурных подразделениях организации, оказывающих влияние на порядок расчета и уплаты отдельных налогов. При этом важно заметить, что построение системы учета и отчетности по обособленному подразделению определяется прежде всего его территориальной удаленностью от головной организации и возможностью или невозможностью организовать документооборот, позволяющий оперативное введение информации в учетную систему. Если организация не может организовать централизованную систему бухгалтерского учета, она вынуждена децентрализовать учет вплоть до составления по обособленному подразделению отдельного баланса. В этом случае в учетной политике организации делается запись о ведении отдельного баланса по данному подразделению.

Децентрализованная система учета предполагает разработку организации документооборота по внутрихозяйственным расчетам, осуществляющим учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Важным при этом является указание о том, в каких формах и в какие сроки представляется бухгалтерская отчетность обособленного подразделения в адрес головной организации.

1.3. Рабочий План счетов бухгалтерского учета, разрабатываемый и утверждаемый руководителем организации с необходимым количеством уровней субсчетов и аналитических позиций, являющийся единым для всех филиалов, представительств и иных подразделений организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения. Организации предоставлено право использовать предусмотренные планом счетов бухгалтерского учета субсчета, уточнять их содержание,

исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета (введение новых синтетических счетов возможно только с разрешения Минфина России). Самостоятельно разработанный план счетов, отражающий специфику отрасли, вид деятельности и т.д., оформляется в виде приложения, в котором представляются используемые счета синтетического учета, субсчета, открываемые к счетам первого и второго порядка, а также забалансовые счета. На основании детально разработанного рабочего плана счетов, хорошо продуманной системы кодирования, изменений содержания первичных документов путем введения дополнительной информации создается возможность гармонизации бухгалтерского и налогового учета, обеспечения тем самым заинтересованных служб информацией, необходимой для составления внутренней отчетности.

1.4. Перечень применяемых форм первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Данный перечень утверждается руководителем организации и является приложением к приказу об учетной политике. Помимо форм первичных документов необходимо утвердить формы применяемых регистров бухгалтерского учета и документов для внутренней отчетности. Приложением к учетной политике может быть утвержденный руководителем организации (по согласованию с главным бухгалтером) перечень лиц, имеющих право подписи учетных документов.

1.5. Организация документооборота и технология обработки учетной информации.

Организацией должен быть разработан и утвержден документооборот, регламентирующий следующие вопросы:

- порядок создания первичных учетных документов;
- сроки передачи документов в бухгалтерию с составлением графика документооборота, представляющего собой путь прохождения документов от момента их составления до сдачи в архив. Если организацией используется автоматизированная форма ведения учета с помощью конкретной бухгалтерской программы, дополнительных модулей и конфигураций к ней, то это также отражается в учетной политике.

1.6. Перечень информации, составляющей коммерческую тайну, со списком лиц, имеющих право доступа к ней (в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне»).

1.7. Порядок и сроки проведения инвентаризации, активов и обязательств в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете», Положением № 34н, Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49). При этом закрепляются даты проведения инвентаризаций, перечень имущества и обязательств, подвергаемых проверке.

1.8. Организация контроля за хозяйственными операциями. Особое внимание при этом уделяется организации внутривозвратного контроля за теми из них, которые оказывают непосредственное влияние на финансовые результаты деятельности предприятия.

1.9. Уровень существенности информации, который служит основным критерием признания фактов существенными (существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный период составляет не менее 5%).

1.10. Кроме того, в данный раздел I «Организационно-технические способы ведения учета» целесообразно включить и другие вопросы, необходимые при ведении бухгалтерского учета, в частности:

- список лиц, которые имеют право получать денежные средства под отчет, а также сроки их возврата;
- закрепление способа оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций (в рублях и копейках либо округляя до целых рублей). Возникшие при этом разницы относятся на финансовые результаты в соответствии с п. 25 Положения № 34н;
- способ представления бухгалтерской отчетности пользователям: либо на бумажных носителях, либо в электронном виде (при этом следует иметь в виду, что под представлением отчетности в электронном виде следует понимать передачу отчетности по электронным каналам связи, а не сдачу отчетности на магнитных носителях);
- нормы суточных при направлении работников в командировки, установленные локальным документом.

2. При формировании учетной политики для целей налогообложения необходимо иметь в виду следующее:

2.1. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно и организационно может осуществляться в форме:

- создания отдельного самостоятельного подразделения;
- введения в штат бухгалтерии должности бухгалтера налогового учета;
- возложения обязанностей по исчислению налогов на бухгалтерский аппарат;
- возможны и другие варианты.

2.2. Порядок ведения налогового учета также может осуществляться различными способами, а именно путем:

- разработки и утверждения специальных регистров налогового учета (налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета);
- получения необходимых показателей из данных бухгалтерского учета.

Последний из перечисленных способов представляется наиболее целесообразным, так как основной целью является по возможности «встраивание» показателей, используемых для целей налогообложения, в бухгалтерский учет. При использовании такого подхода используемые способы, применяемые при ведении учета конкретных объектов, могут совпадать полностью, не совпадать, либо, находясь «где-то рядом», иметь некоторые совпадающие варианты. Эти положения необходимо учитывать при разработке учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета, создавая все необходимые условия для их гармонизации путем перестройки учетных регистров, введения в рабочий План счетов, дополнительных субсчетов и аналитических позиций, необходимых для составления налоговых расчетов и деклараций.

Формируя учетную политику по конкретным налогам, необходимо предусмотреть:

### **По налогу на добавленную стоимость (НДС)**

2.3. При формировании учетной политики по НДС организации должны обратить особое внимание на выбор оптимального метода раздельного учета, учитывая тот факт, что ни главой 21 НК РФ, ни другими нормативными документами этот вопрос на законодательном уровне не определен (на практике под методом раздельного учета понимается любая обоснованная предприятием методика, закрепленная в учетной политике и позволяющая достоверно определять необходимые показатели).

На основании ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны:

- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;
- представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете»;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

Исходя из ст. 54 НК РФ, налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и(или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению.

Порядок ведения раздельного учета сумм налога, предъявленных продавцами товаров (работ, услуг) налогоплательщикам, осуществляющим как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения операции, оговорен в ст. 170 НК РФ.

Организации, осуществляющие несколько видов деятельности (как облагаемые налогом, так и освобождаемые от налогообложения), обязаны вести раздельный учет затрат. Порядок ведения раздельного учета должен быть закреплен в учетной политике организации.

При этом раздельный учет сумм НДС должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить возможность контроля обоснованности предъявления налогоплательщиком к возмещению (зачету) сумм налога по товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации продукции, то есть должен быть построен таким образом, чтобы это не приводило к занижению сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет.

Раздельный учет налогоплательщиком может не применяться при условии, если доля совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы налога, предъявленные таким налогоплательщикам продавцами используемых в производстве товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 170 и 172 НК РФ.

### По налогу на прибыль

2.4. Метод признания доходов и расходов (метод начисления или кассовый). Причем кассовый метод используют только те организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн рублей за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

2.5. Порядок уплаты налога на прибыль, так как в соответствии с п. 2 ст. 286 НК РФ налогоплательщики имеют право выбрать разный порядок уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль:

- уплачивать ежемесячные авансовые платежи внутри квартала;
- уплачивать ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактически полученной прибыли (с обязательным уведомлением об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей);
- организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, работающие в РФ через постоянные представительства, и иные налогоплательщики, перечисленные в п. 3 ст. 286 НК РФ, уплачивают квартальные авансовые платежи по итогам квартала.

2.6. Порядок уплаты налога организациями, имеющими обособленные подразделения. В соответствии с п. 2 ст. 288 НК РФ организация, имеющая несколько обособленных подразделений на территории одного субъекта РФ, имеет право уплачивать налог на прибыль в региональный бюджет через выбранное ею «уполномоченное» обособленное подразделение, что и закрепляется учетной политикой. Сумма налога, уплачиваемая в региональный бюджет, определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей обособленных подразделений, находящихся на территории субъекта РФ. Для определения прибыли по обособленному подразделению используются показатели среднесписочной численности работников или расходов на оплату труда и остаточной стоимости основных средств. Выбранный налогоплательщиком показатель закрепляется в учетной политике и должен быть неизменным в течение налогового периода.

Поскольку налогоплательщик самостоятельно выбирает то обособленное подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет субъекта РФ, необходимо уведомить о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых налогоплательщик состоит на налоговом учету по месту нахождения своих обособленных подразделений.

2.7. Если до вступления в силу поправок, внесенных Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ, организации в качестве прямых учитывали только расходы, перечисленные в ст. 318 НК РФ, а потому такие расходы не признавались обязательным элементом учетной политики, то с 01.01.2005 г. перечень прямых расходов является открытым, что дает право организациям, исходя из отраслевой специфики, включать в него не только расходы, поименованные в ст. 318 НК РФ, но и иные расходы. Это определяет необходимым применяемый организацией перечень закрепить в учетной политике, даже если он полностью соответствует перечню, приведенному в ст. 318 НК РФ.

2.8. С принятием Федерального закона № 58-ФЗ организации получили право не только самостоятельно формировать перечень прямых расходов, но и определять порядок их распределения на остатки незавершенного производства и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы и оказанные услуги). Выбранный способ распределения прямых расходов должен применяться не менее двух налоговых периодов.

2.9. Налогоплательщики, оказывающие услуги, вправе сумму прямых расходов отчетного периода в полном объеме относить на уменьшение доходов без распределения ее на остатки незавершенного производства (п. 1 ст. 319 НК РФ). Этот порядок следует также закрепить в учетной политике.

2.10. Организации, осуществляющие торговые операции, имеют право выбрать альтернативный способ формирования покупной стоимости товаров (ст. 320 НК РФ).

Если первый способ предполагает включение в покупную стоимость только сумм, уплаченных поставщику за товары, то по второму варианту покупная стоимость помимо сумм, уплаченных поставщику, формируется с учетом сумм таможенных пошлин, сборов, страховых и иных платежей, произведенных при покупке, а также транспортных расходов, связанных с приобретением товаров. Выбранный способ формирования покупной стоимости товаров фиксируется в учетной политике и применяется в течение двух налоговых периодов.

2.11. Ввиду того, что расходы на приобретение права на земельные участки (в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2006 № 268-ФЗ) могут быть признаны для целей налогообложения, в учетной политике следует указать выбранный предприятием способ:

- либо равномерный в течение срока, который определяется налогоплательщиком самостоятельно, при этом срок не должен быть менее пяти лет;
- либо признание расходами отчетного (налогового) периода в размере, не превышающем 30% исчисленной налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных расходов.

2.12. В соответствии с Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ, вступившим в силу с 01.01.2009 г., налогоплательщику предоставлено право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей–седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Использование данного права должно быть отражено в учетной политике организаций.

2.13. В соответствии со ст. 267.1 НК РФ общественные организации инвалидов, а также организации, использующие труд инвалидов, численность инвалидов в которых составляет не менее 50%, а доля расходов на оплату их труда – не менее 25% в общем объеме выплат работникам, организации имеют право создавать резерв предстоящих расходов, направленных на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Сумма создаваемого резерва определяется сметой расходов на реализацию программ, утвержденных налогоплательщиком. Предельный размер этого резерва не должен превышать 30% налогооблагаемой прибыли текущего периода, исчисленной без учета указанного резерва, который может создаваться на срок не более пяти лет. Факт создания резерва с указанием срока определяется учетной политикой.

### **Особенности формирования учетной политики организациями, работающими на специальных режимах**

2.14. В соответствии с действующим положением организации, уплачивающие единый налог на вмененный доход (ЕНВД), не освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета в полном объеме, а потому при формировании учетной политики в ней подлежат отражению все положения по бухгалтерскому учету, которые предусмотрены для организаций, работающих на общем режиме.

При этом необходимо иметь в виду следующее:

- если организация одновременно осуществляет виды деятельности, облагаемые ЕНВД и общими налогами, то в учетной политике отражается избранный ею порядок распределения общехозяйственных расходов;
- если данная организация приняла решение о добровольной уплате страховых взносов в ФСС, то этот факт также целесообразно отразить в учетной политике, поскольку он оказывает существенное влияние на порядок возмещения пособия по временной нетрудоспособности.

2.15. В соответствии с действующим положением организации, работающие на упрощенной системе налогообложения (УСН), освобождены от обязанности ведения в полном объеме бухгалтерского учета, за исключением тех, которые начисляют и выплачивают дивиденды, так как их расчет производится из чистой прибыли, определяемой по правилам бухгалтерского учета, а также тех, которые обязаны публиковать годовую отчетность.

В то же время эти организации обязаны вести бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов, руководствуясь ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007. Это относится к выбору способов начисления амортизации, определения срока полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов и других показателей.

Важным при этом является определение в учетной политике выбранного способа ведения учета по основным средствам и нематериальным активам:

- с использованием метода двойной записи и синтетических счетов;

– с оформлением только первичных документов, для чего в учетной политике указываются применяемые формы первичной документации.

Если предприятие исчисляет ЕНВД с разницы между доходами и расходами, то в учетной политике для целей налогообложения торговые фирмы должны зафиксировать выбранный ими способ списания товаров:

- по стоимости единицы товаров;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО).

При одновременном осуществлении организацией двух специальных режимов налогообложения (ЕНВД и УСН) в учетной политике закрепляется метод распределения между ними общехозяйственных расходов:

- пропорционально выручке от реализации товаров (работ, услуг);
- пропорционально расходам на оплату труда работников, занятых в разных видах деятельности;
- возможны и другие варианты.

### **3. ОБЗОР ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ, ВВОДИМЫХ В СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

При формировании учетной политики особое внимание необходимо обратить на изменения, вызванные введением в действие новых нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению. В этой связи целесообразно представить краткий обзор основных изменений и дополнений, вводимых в систему учета и оказывающих влияние на формирование учетной политики.

Рассмотрим более подробно суть вносимых изменений в хронологическом порядке.

**1.** Приказами Минфина России от 18.09.2006 № 115н и № 116н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» внесены изменения в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Если раньше доходы и расходы подразделялись на следующие группы:

- по обычным видам деятельности;
- операционные;
- внереализационные;
- чрезвычайные,

то новая классификация доходов и расходов, утвержденная Минфином России, предусматривает только две группы:

- по обычным видам деятельности;
- прочие доходы и расходы

(в последней группе объединены операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы).

Новая классификация облегчает деление доходов и расходов на две вышеуказанные группы, что является положительным моментом. Однако по-прежнему целый ряд доходов и расходов неправомерно включены в состав прочих, поскольку они должны быть отнесены к доходам и расходам по обычным видам деятельности. Это прежде всего относится к суммам процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование на условиях кредитов и займов денежных средств, так как получение заемных средств, как правило, связано с обычными видами деятельности. По этому же основанию сюда можно отнести и другие виды доходов и расходов, которые по новой классификации включаются в состав прочих доходов и расходов: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, курсовые разницы, уценка (дооценка) активов, оплата услуг, оказываемых кредитными организациями, и др.

Внесены также изменения в Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5): в составе расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, а также расходов на освоение природных ресурсов внереализационные расходы заменены прочими.

Одновременно внесены изменения в Инструкцию по применению Плана счетов бухгалтерского учета, связанные с тем, что бывшие чрезвычайные доходы и расходы, учитываемые ранее на счете 99 «Прибыли и убытки», теперь отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Соответственно, внесены изменения в Отчет о прибылях и убытках (форма № 2). Приказы № 115н и № 116н вступили в силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2006 год.

2. Приказом Минфина России от 26.03.2007 № 26н внесены изменения в п. 16 ПБУ 5/01, связанные с оценкой материально-производственных запасов, согласно которым списание их стоимости производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО), т.е. метод списания по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО) упразднен. (Здесь следует заметить, что этот метод продолжает использоваться в целях налогообложения, что приводит к появлению разниц в бухгалтерском учете.)

3. Приказом Минфина России от 25.12.2007 № 147н в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» внесены изменения, суть которых заключается в следующем:

- если ранее в соответствии с п. 7 ПБУ 3/2006 на отчетную дату подлежали переоценке только краткосрочные ценные бумаги, стоимость которых выражена в иностранной валюте, то теперь пересчету подлежат любые ценные бумаги (кроме акций), числящиеся в учете организаций независимо от их срочности.

В связи с введением нового порядка предусмотрены переходные положения: организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), должны были произвести в бухгалтерском учете по состоянию на 01.01.2008 г. пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости долгосрочных ценных бумаг (за исключением акций). Образовавшиеся при пересчете суммовые увеличения или уменьшения стоимости указанных ценных бумаг относятся на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). В этой связи по состоянию на 01.01.2008 г. изменению подлежали:

- вступительное сальдо в разделе «Капитал и резервы» баланса по стр. 470 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в графе 3 «На начало отчетного года»;
- вступительное сальдо по стр. 140 «Долгосрочные финансовые вложения» в графе 3 «На начало отчетного года».

Кроме того, результаты произведенного пересчета отражаются в разделе 1 «Изменение капитала» Отчета об изменениях капитала (форма № 3) за 2008 год в графе 6 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» по стр. «Изменения в учетной политике» за отчетный год;

- изменения, внесенные в п. 7 ПБУ 3/2006, коснулись и целевого финансирования.

Если до внесения изменений пересчету подлежали остатки средств целевого финансирования, полученные из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженные в иностранной валюте, то с 01.01.2008 г. остатки валютного целевого финансирования не пересчитываются;

- начиная с 01.01.2008 г. сумма аванса в валюте переводится в рубли только один раз – на дату его получения; в последующем переоценивать эту сумму нет необходимости.

Необходимо при этом подчеркнуть, что величина дохода в рублях принимается равной сумме полученного аванса в рублях только в случае, если сумма в валюте отгруженного товара совпадает с суммой полученного в валюте аванса. Если же реализованный товар не полностью оплачен авансом, то этот порядок применяется лишь в части дохода, приходящейся на аванс. Оставшаяся часть дохода пересчитывается в рубли по курсу, установленному на дату признания выручки;

- если до внесения изменений пересчет в рубли активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, при принятии их к бухгалтерскому учету осуществлялся по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции, то после внесения изменений пересчет может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

Однако для этого необходимо выполнить ряд условий:

- а) курс ЦБ РФ за этот период не должен существенно изменяться. В бухгалтерском учете критерий существенности применяется для целей отражения показателей в бухгалтерской отчетности. Низший порог существенности, как правило, принимается организацией равным 5% (п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н) (далее – Указаний № 67н). Все, что выше этого порога, признается существенным; все, что ниже, – несущественным;

б) что же касается числа операций, то, поскольку количественный признак чего-либо – это категория оценочная, организация должна самостоятельно определить, какое количество операций для нее является большим, закрепив эту цифру в учетной политике для целей бухгалтерского учета;

в) и, наконец, об однородности. Под однородными понимаются повторяющиеся хозяйственные операции, сгруппированные по какому-либо признаку. Однородными хозяйственными операциями могут быть названы операции, которые в бухгалтерском учете отражаются однотипными проводками (например, операции по приобретению материалов, по безвозмездному получению материалов и т.д.).

Необходимо обратить внимание, что для налогооблагаемой прибыли согласно НК РФ при расчете курсовых разниц должен применяться только курс, установленный ЦБ РФ, а не средний курс, рассчитываемый организацией, в связи с чем могут возникнуть споры с налоговыми органами.

**4.** Минфин России приказом от 20.12.2007 № 143н внес изменения в ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Изменения, во-первых, направлены на уточнение существенности и, во-вторых, на порядок предоставления годовой бухгалтерской отчетности. Если ранее следовало исходить из требований положений нормативных актов по бухгалтерскому учету, а нормативными актами по бухгалтерскому учету принято считать Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), то теперь существенность события, которое произошло после отчетной даты организации, определяется из общих требований к бухгалтерской отчетности, установленных п. 1 Указаний № 67н. Показатель является существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный период составляет не менее 5%, этот критерий для целей раскрытия информации в бухгалтерской отчетности закрепляется в учетной политике организации.

Что же касается уточнения порядка представления отчетности, то в прежней редакции события после отчетной даты предлагалось отражать в учете за период между отчетной датой и датой утверждения бухгалтерской отчетности. Вместе с тем дата утверждения бухгалтерской отчетности, как правило, является более поздней, чем дата ее подписания. Так, в обществах с ограниченной ответственностью отчетность утверждает общее собрание участников не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года. В акционерных обществах общее собрание акционеров должно утвердить отчетность не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года. Поскольку на практике одновременно выполнить оба требования удавалось не всем организациям ввиду нестыковки сроков ее представления и утверждения, получалось, что отчетность нередко представлялась не утвержденной в связи с тем, что собрание акционеров (участников) не удавалось провести в первые 90 дней года.

Внесенное изменение позволяет в годовой бухгалтерской отчетности отражать только те события, которые имеют место за период от отчетной даты до даты подписания. Однако если в период между датой подписания и датой утверждения бухгалтерской отчетности произошли события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, то необходимо информировать об этом лиц, которым была представлена данная бухгалтерская отчетность.

**5.** Минфин России приказом от 20.12.2007 № 144н внес изменения в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (приказ Минфина России от 28.11.2001 № 96н).

Внесенные изменения в основном являются редакционной поправкой. Так, например, из п. 3 изъят положение о том, что ПБУ 8/01 не распространяется на факты хозяйственной деятельности, которые могут уменьшить или увеличить экономические выгоды организации, если вероятность возникновения этих фактов не является высокой или очень высокой, поскольку об этом говорится в п. 4 данного Положения. Исключен п. 12, в котором говорилось, что порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности вследствие создания и списания резервов, предусмотренных ПБУ 8/01, устанавливается отдельным ПБУ, поскольку его нет.

Более значимым является дополнение п. 15 указанием, что если организация предполагает в будущем существенное изменение покупательной способности валюты Российской Федерации, то величина ре-

зерва, который она создает в соответствии с требованиями ПБУ 8/01, подлежит дисконтированию. Формула расчета коэффициента дисконтирования и порядок самого дисконтирования указаны в примере, приведенном в п. 15. Изменение величины резерва в результате дисконтирования предлагается учитывать в составе прочих расходов. Однако практическое применение вышеуказанного дополнения представляется весьма сомнительным, так как затруднительным является прогнозирование существенного изменения покупательной способности валюты Российской Федерации в будущие отчетные периоды.

6. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н практически утверждена новая редакция Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) вместо ПБУ 14/2000 (приказ Минфина России от 16.10.2000 № 91н).

Основные изменения сводятся к следующему:

- расширен круг организаций, обязанных применять данное ПБУ.

Если ПБУ 14/2000 было предназначено для применения только коммерческими организациями (кроме кредитных), то ПБУ 14/2007 должно применяться всеми организациями, являющимися юридическими лицами (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), включая некоммерческие;

- изменены условия для принятия объекта к учету.

ПБУ 14/2007 не применяется (п. 2 ПБУ 14/2007) в отношении :

- не давших положительного результата, не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке НИОКР (регулируется ПБУ 17/02);

- материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (регулируются ПБУ 5/01 или ПБУ 6/01);

- финансовых вложений (регулируются ПБУ 19/02).

К условиям, которые должны были соблюдаться в соответствии с ПБУ 14/2000 при принятии нематериальных активов (далее – НМА) к учету (идентификация, отсутствие физической структуры; использование в деятельности в течение срока полезного использования, превышающего один год, способность приносить в будущем экономические выгоды), добавились новые (п. 3 ПБУ 14/2007), каковыми являются:

- а) организация не должна предполагать перепродажу объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла (ранее срок не назывался);

- б) объект учитывается в составе НМА только в том случае, если его фактическая (первоначальная) стоимость может быть достоверно определена;

- в) среди необходимых условий названо наличие ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам, приносимым объектом (контроль над объектом). Ограничить доступ можно, к примеру, путем юридической ответственности за незаконное использование. Такая защита обеспечивается нормами гражданского законодательства, возможностью обратиться за судебной защитой;

- г) внесены изменения в перечень документов, которые должны быть у организации и подтверждать (п. 36 ПБУ 14/2007) существование актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (ранее требовалось наличие документов, подтверждающих исключительные права организации).

Данное изменение вызвано тем, что ПБУ 14/2007 приводится в соответствие с частью IV ГК РФ. До 1 января 2008 г. интеллектуальной собственностью признавалось исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, признаваемое в случаях и в порядке, установленных ГК РФ и другими законами (ст. 138 ГК РФ). С 1 января 2008 г. – это «результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, которым предоставляется правовая охрана» (ст. 1225 ГК РФ).

Если организация хочет заявить, что исключительные права принадлежат ей, и иметь право на их защиту, необходимо эти права зарегистрировать. Только в этом случае она как правообладатель может запретить или разрешить другим лицам их использовать;

- изменен состав НМА.

В гражданском законодательстве объекты промышленной собственности разделены с 01.01.2008 г. на результаты интеллектуальной деятельности (п. 1 ст. 2 и ст. 1225 ГК РФ) и средства индивидуализации (гл. 76 ГК РФ). К первым относятся объекты патентного права – изобретение, полезная модель,

промышленный образец (гл. 72 ГК РФ) и ноу-хау (ст. 1027 и гл. 75 ГК РФ). В качестве средств индивидуализации выделены фирменное наименование (ст. 1473–1476 ГК РФ), товарный знак и знак обслуживания (ст. 1477–1515 ГК РФ), наименование места происхождения товара (ст. 1516–1537 ГК РФ) и коммерческое обозначение.

В связи с этим в ПБУ 14/2007 вместо применявшегося ранее понятия «объекты интеллектуальной собственности» используются новые термины: «результат интеллектуальной деятельности» и «средство индивидуализации», при этом дан их открытый перечень. Таким образом, бухгалтерское законодательство приведено в соответствие с новым гражданским законодательством.

Важным изменением представляется включение в состав НМА секретов производства (ноу-хау), которые до этого выделялись в качестве НМА только в налоговом учете (пп. 6 п. 3 ст. 257 НК РФ).

В состав НМА теперь не включают (п. 4 ПБУ 14/2007):

- интеллектуальные и деловые качества персонала фирмы, его квалификацию и способность к труду (не признавались НМА и ранее). Эти качества не имеют надежной системы оценки, неотделимы от своих носителей, не признаются активом и в международных стандартах;

- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы). Во-первых, действующее законодательство не допускает формирования уставного капитала организаций любых форм собственности за счет расходов. Во-вторых, подобные расходы не отвечают критериям признания НМА.

В п. 3 приказа № 153н установлены переходные положения. Организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), должны были в бухгалтерском учете по состоянию на 01.01.2008 г. произвести списание величины организационных расходов, учитываемых в составе НМА, за минусом начисленной амортизации, на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

- изменен порядок оценки НМА.

а) теперь первоначальная стоимость НМА называется фактической (первоначальной) стоимостью, которой признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и приведении его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях; определяется она на дату принятия актива к бухгалтерскому учету;

б) уточняется, что при приобретении НМА за плату (п. 10 ПБУ 14/2007) расходы по кредитам и займам, привлеченным для приобретения НМА, не включаются в их первоначальную стоимость, кроме случаев покупки (создания) инвестиционных НМА. Как известно, к инвестиционным активам относятся активы, требующие большого времени и затрат на приобретение;

в) в новом ПБУ прямо закреплено, что при внесении НМА в счет вклада в уставный капитал в состав первоначальной стоимости таких активов могут включаться расходы, связанные с передачей НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях. Это относится к невозмещаемым налогам, государственным, патентным и иным пошлинам и т.п.;

г) в п. 9 ПБУ 14/2007 содержится более подробный перечень расходов, которые можно включить в первоначальную стоимость созданного организацией объекта, а именно расходы:

- на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении НИОКР по трудовому договору;

- на оплату выполненных работ или оказанных услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо по договорам на выполнение НИОКР;

- на эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества, амортизацию объектов основных средств и НМА, использованных непосредственно при создании НМА, а также отчисления на социальные нужды, в том числе ЕСН, и иные расходы, непосредственно связанные с созданием НМА и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях.

Известно, что до момента демонстрации результатов НИОКР расходы собираются на счете 08. В результате проведенных работ могут быть получены:

- положительные результаты, применимые в производстве, но не подлежащие правовой охране;
- положительные и одновременно патентоспособные результаты;
- отрицательные результаты.

Если положительные результаты по завершенным НИОКР не подлежат правовой охране, то с Кредита счета 08/8 в сумме фактических затрат списываются в Дебет счета 04 «Нематериальные активы». При этом они учитываются на счете 04 обособленно на отдельно открываемом к счету 04 субсчете.

В случае, если получены положительные патентоспособные результаты, такие объекты учитываются также в составе НМА;

д) согласно п. 10 ПБУ 14/2007 в первоначальную стоимость приобретенного (созданного) НМА, помимо указанных ранее, не включаются расходы на НИОКР, проведенные в прошлых отчетных периодах и признанные в составе прочих расходов;

е) как и ранее (п. 10 ПБУ 14/2000), первоначальная стоимость НМА, полученного безвозмездно по договору дарения, определяется исходя из рыночной стоимости (п. 13 ПБУ 14/2007), как сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости.

Эту стоимость следует определять не на дату принятия объекта к учету на счете 04 «Нематериальные активы» (как было ранее), а на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложения во внеоборотные активы, т.е. отражения на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

ж) предусмотрена возможность использования экспертной оценки при определении первоначальной стоимости безвозмездно полученного НМА;

з) в первоначальную стоимость НМА, полученных по договору дарения (п. 16 ПБУ 14/2007), можно включать расходы, связанные с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях;

и) поскольку новое ПБУ распространяется на некоммерческие организации, то в п. 25 и п. 26 ПБУ 14/2007 содержатся положения о принятии НМА к учету. При принятии НМА к бухгалтерскому учету некоммерческие организации определяют срок полезного использования, в течение которого они предполагают, ожидают использовать его в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

Необходимо подчеркнуть, что НМА некоммерческой организации (далее – НКО) не подлежат амортизации, причем даже те, которые они используют в коммерческой деятельности, поскольку НКО создаются изначально как некоммерческие и их прибыль направлена на возможность продолжения их уставной деятельности;

к) фактическая (первоначальная) стоимость НМА, по которой они принимались к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению (п. 16 ПБУ 14/2007), за исключением переоценки и обесценения объектов.

Переоценку можно проводить по группе однородных НМА не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по текущей рыночной стоимости (п. 17 ПБУ 14/2007).

Переоценку следует проводить путем пересчета остаточной стоимости НМА (п. 19 ПБУ 14/2007); порядок переоценки аналогичен порядку переоценки основных средств, определенному в ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Сумма дооценки и уценки относится на добавочный капитал или нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) (п. 21 ПБУ 14/2007). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

Накопленный в результате переоценки прирост стоимости, включенный в добавочный капитал, при выбытии НМА переносится непосредственно в нераспределенную прибыль организации.

Переоценка отражается в бухгалтерской отчетности в период между 31 декабря прошедшего года и 1 января отчетного года, поэтому при составлении годовой бухгалтерской отчетности за прошедший год результаты переоценки не учитываются, но сведения о ее проведении приводятся в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года (п. 20 ПБУ 14/2007). Стоимость НМА в бухгалтерской отчетности на начало отчетного года должна отражаться с учетом результатов проведенной переоценки.

Каждая организация должна определить в своей учетной политике, по какой стоимости она будет отражать в бухгалтерской отчетности группы однородных НМА – по первоначальной или по переоцененной.

Однажды приняв решение о переоценке какой-либо группы НМА, организации придется пересчитывать их стоимость регулярно с тем, чтобы их бухгалтерская стоимость существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости (п. 18 ПБУ 14/2007).

Что же касается обесценения, то до 2008 г. проверка на обесценение в российских ПБУ была предусмотрена только для финансовых вложений при наличии признаков устойчивого снижения их стоимости (п. 38 ПБУ 19/02).

Пунктом 22 ПБУ 14/2007 предусмотрена проверка НМА на обесценение по правилам МСФО 36 «Обесценение активов».

Проверка НМА на обесценение проводится только при наличии определенных признаков (факторов).

К внутренним признакам обесценения могут относиться такие, как моральный износ, изменение условий эксплуатации актива, снижение эффективности от его эксплуатации, признаки того, что фактическая отдача от использования актива будет ниже, чем было запланировано.

К внешним признакам обесценения можно отнести существенное снижение рыночной стоимости актива за отчетный период, существенное повышение рыночных процентных ставок, которое, по всей вероятности, окажет значительное влияние на возмещаемую стоимость актива, ухудшение конъюнктуры на рынке и т.д.

При выявлении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую сумму актива. Если балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую сумму, признается убыток от обесценения.

Убыток от обесценения признается расходом и отражается в Отчете о прибылях и убытках. Однако если ранее уценивавшийся объект дооценивался, то убыток сначала относится на резерв переоценки в пределах суммы, предшествующей дооценке, а оставшаяся часть обесценения признается в качестве расхода в Отчете о прибылях и убытках;

- изменен подход к определению срока полезного использования.

Известно, что срок полезного использования НМА определяется при принятии его на учет (п. 25 ПБУ 14/2007); срок полезного использования – это период, в течение которого организация предполагает его использовать в целях получения экономической выгоды.

Новое Положение требует от организаций каждый год проверять, не изменился ли срок полезного использования НМА. Если ожидаемый срок существенно отличается от изначально установленного, то этот срок следует пересмотреть (что считать существенным – решать самой организации).

Под ежегодное уточнение, вероятно, подпадут разработки компьютерных программ и компьютерные базы данных, соответственно и срок полезного использования исключительных прав на них надо будет каждый год уменьшать.

По НМА, по которым невозможно точно определить срок полезного использования, амортизация не начисляется (ранее по таким активам срок автоматически считался равным 20 годам). В то же время новое ПБУ требует, чтобы организация каждый год проверяла, не исчезла ли неопределенность со сроком: если исчезла, т.е. появилась возможность «надежно» определить срок полезного использования, этот срок необходимо установить и выбрать способ амортизации;

- изменен порядок расчета амортизации.

а) выбранный способ расчета амортизации (линейный, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)) можно применять к каждому отдельному активу, а не к группе однородных НМА, как было ранее;

б) амортизация актива не приостанавливается ни при каких обстоятельствах (раньше это было возможно при консервации);

в) сумма амортизации теперь отражается только на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»; начислять амортизацию путем уменьшения первоначальной стоимости НМА на счете 04 «Нематериальные активы» с 01.01.2008 г. не допускается;

г) при использовании способа уменьшаемого остатка разрешается использовать повышающий коэффициент не выше 3.

**7.** Приказом Минфина России от 11.02.2008 № 23н внесены изменения в Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н). Важнейшие изменения:

- уточнен перечень организаций, на которые распространяется действие данного Положения. Так, установлено, что ПБУ 18/02 должно применяться страховыми организациями. Вместе с тем оно может не применяться не только субъектами малого предпринимательства (это было и ранее), но и некоммерческими организациями;

– уточнено понятие постоянных разниц. В них включены дополнительно доходы и расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Одновременно устранен недочет, связанный с тем, что в предыдущей редакции отсутствовал показатель «постоянный налоговый актив» (ПНА), представляющий собой разницу, которая уменьшает сумму налога на прибыль в отчетном периоде (например, безвозмездное получение имущества, стоимость которого не облагается налогом на прибыль);

– исключены некоторые ситуации, в результате которых возникают временные разницы. Так, по вычитаемым временным разницам исключен излишне уплаченный налог, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах; по налогооблагаемым временным разницам – суммы отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль.

Для временных разниц, так же как и постоянных, информация может формироваться либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно (можно использовать таблицы, счета-экраны и др.);

– внесены изменения в порядок определения величины текущего налога на прибыль.

Согласно п. 22 ПБУ 18/02 величина текущего налога на прибыль может быть определена:

а) на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете и учтенных на обособленном субсчете к счету прибылей и убытков. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме налога, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль;

б) на основе налоговой декларации по налогу на прибыль;

– организациям предоставлено право не применять бухгалтерские проводки по учету постоянных налоговых обязательств (ПНО), отложенных налоговых активов (ОНА), отложенных налоговых обязательств (ОНО), условного расхода (дохода) по налогу на прибыль.

**8.** Приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н утверждено и введено в действие с отчетности за 2008 год Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), заменившее собой ранее действовавшее Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000, приказ Минфина России от 13.01.2000 № 5н).

#### **Основные нововведения:**

– расширен перечень хозяйствующих субъектов, на которые распространяется данное Положение.

Если ранее ПБУ 11/2000 применяли только акционерные общества, то с отчетности за 2008 год должны применять все коммерческие организации, кроме кредитных. Что касается субъектов малого предпринимательства, то они не должны применять ПБУ 11/2008, за исключением тех из них, кто полностью или частично публикует бухгалтерскую отчетность в соответствии с законодательством РФ, учредительными документами или по собственной инициативе;

– дано определение связанных сторон и их состав.

Под связанными сторонами понимаются юридические и физические лица, которые способны оказывать влияние на деятельность отчитывающейся организации или на деятельность которых способна оказывать влияние отчитывающаяся организация (п. 4 ПБУ 11/2008).

Связанными сторонами могут быть аффилированные лица, каковыми признаются:

а) дочерние и зависимые общества;

б) основные и преобладающие общества;

в) группа лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо (холдинг);

г) физические лица – члены совета директоров, наблюдательного совета или иного коллегиального органа управления данной организацией либо члены ее коллегиального исполнительного органа.

Физические лица, занимающие руководящие посты в отчитывающейся организации, являются для нее аффилированными лицами. К ним относятся:

а) руководители (генеральный директор и иные лица, осуществляющие полномочия единоличного исполнительного органа организации);

б) заместители руководителей;

в) члены коллегиального исполнительного органа;

г) члены совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления организации;

д) должностные лица, наделенные полномочиями ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью организации.

Перечень связанных сторон, информацию о которых необходимо отразить в бухгалтерской отчетности, отчитывающаяся организация определяет самостоятельно (п. 9 ПБУ 11/2008).

К числу прочих связанных сторон относятся участники совместной деятельности и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников отчитывающейся организации.

В перечень связанных сторон близкие родственники владельцев и руководителей компании не включены. Также не включены профсоюзы, коммунальные службы и государственные учреждения;

– определен состав операций между связанными сторонами и характер отношений между ними.

Наиболее распространенными операциями между связанными сторонами являются (п. 5 ПБУ 11/2008):

- а) приобретение и продажа товаров (работ, услуг);
- б) приобретение и продажа основных средств и других активов;
- в) аренда имущества и предоставление его в аренду;
- г) финансовые операции, включая предоставление займов;
- д) передача активов в виде вклада в уставный (складочный) капитал.

Поскольку этот перечень является открытым, в бухгалтерском учете и отчетности необходимо отражать информацию и о других операциях между связанными сторонами.

С 2008 г. отчитывающаяся организация обязана раскрывать информацию о связанных сторонах, когда она вместе с другими организациями находится под значительным влиянием (непосредственно или через третьих лиц) одного и того же юридического, физического лица или группы лиц (п. 6 ПБУ 11/2008).

Таким образом, информация о связанных сторонах приводится в бухгалтерской отчетности только при наличии контроля или значительного влияния между организациями.

Понятие контроля в данном контексте представлено в п. 7 ПБУ 11/2008 – это возможность юридического или физического лица определять решения, принимаемые другим юридическим и(или) физическим лицом с целью получения экономической выгоды от деятельности последнего.

Таким образом, если одна организация не получает экономических выгод от другого юридического или физического лица, то отношений контроля первой над второй не возникает.

В новом бухгалтерском стандарте описаны ситуации, когда имеет место значительное влияние. Это происходит в силу:

- а) участия в уставном (складочном) капитале (более 20%);
  - б) положений учредительных документов;
  - в) заключенного соглашения;
  - г) участия в наблюдательном совете;
  - д) других обстоятельств;
- определен порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

В соответствии с п. 11 ПБУ 11/2008 связанные стороны подразделяется на следующие группы:

- а) основные хозяйственные общества (товарищества);
- б) дочерние хозяйственные общества;
- в) преобладающие (участвующие) хозяйственные общества;
- г) зависимые хозяйственные общества;
- д) участники совместной деятельности;
- е) основной управленческий персонал организации или ее основного хозяйственного общества (товарищества);
- ж) другие связанные стороны.

В отношении основного управленческого персонала отражается размер вознаграждений, выплаченных этим лицам. Причем вознаграждения включают все выплаты как в денежной, так и в натуральной форме. Согласно п. 12 ПБУ 11/2008 вознаграждения подразделяются на два вида: краткосрочные и долгосрочные.

К краткосрочным относятся оплата за труд в течение отчетного периода и 12 месяцев после отчетной даты, включая отпускные, оплата организацией лечения, медицинского обслуживания, коммунальных услуг и другие платежи в пользу основного управленческого персонала.

В состав долгосрочных входят суммы, подлежащие выплате по истечении 12 месяцев после отчетной даты, включая:

- а) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, включая платежи по договорам добровольного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения, а также другие социальные гарантии работникам;
- б) вознаграждения в виде акций, паев, долей участия в уставном (складочном) капитале и выплаты на их основе;
- в) иные долгосрочные вознаграждения.

Данные о вознаграждениях приводятся в совокупности и отдельно по каждому виду.

Необходимо при этом заметить, что объем информации, необходимый к раскрытию в бухгалтерской отчетности, значительно возрос. Так, дополнительно введена информация: об условиях и сроках завершения расчетов по операциям в разрезе форм расчетов; о величине образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; о величине списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резервов по сомнительным долгам.

Информация об операциях со связанными сторонами указывается отдельно для каждой из перечисленных групп (п. 12 ПБУ 11/2008).

Подготовленная таким образом информация об аффилированных лицах включается в виде отдельного раздела в пояснительную записку, являющуюся неотъемлемой частью годовой бухгалтерской отчетности организации (п. 14 ПБУ 11/2008).

Если операции между связанными сторонами не проводились, в бухгалтерской отчетности указывается характер отношений между отчитывающейся организацией и юридическим или физическим лицом, которое ее контролирует, является подконтрольным или контролируется одним и тем же лицом либо группой лиц. Так, например, если операций между отчитывающейся организацией и негосударственным пенсионным фондом или операций в рамках совместной деятельности не было, раскрывать информацию об этих связанных сторонах не нужно.

Представлять сведения о связанных сторонах в составе бухгалтерской отчетности следует в налоговую инспекцию по месту регистрации организации, а органам Госкомстата России такая информация не представляется.

**9.** С 01.01.2009 г. в соответствии с приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н вступило в действие новое Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 21/2008) «Изменения оценочных значений».

Для целей настоящего Положения изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности. В данном случае речь идет не об изменении стоимости активов (обязательств), по которой они были приняты к учету, а об уменьшении их оценочных значений на дату составления отчетности.

Необходимо при этом иметь в виду, что отражение изменения оценочных значений при составлении бухгалтерской отчетности носит обязательный характер, а потому не является элементом учетной политики.

В ПБУ 21/2008 представлен перечень оценочных значений:

- резерв по сомнительным долгам;
- резерв под снижение стоимости МПЗ;
- резерв под обесценение ценных бумаг;
- сроки полезного использования ОС и НМА;
- оценка будущих экономических выгод.

**10.** Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н утверждено и введено в действие с бухгалтерской отчетности 2009 года Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), заменившее собой ранее действовавшее Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов, кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01).

#### **Основные нововведения:**

– расширен перечень договоров, на которые распространяются положения ПБУ; к таким договорам относятся беспроцентные договоры займа и договоры государственного займа (п. 1 ПБУ 15/2008);

– исключено требование об обязательном разделении в бухгалтерском учете задолженности по займам и кредитам на краткосрочную и долгосрочную, срочную и просроченную (п.п. 5, 6 ПБУ 15/2008);

– установлено, что основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) и в указанной в нем сумме (п. 2 ПБУ 15/2008);

– уточнено, что расходами по займам (кредитам) признаются:

– проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);

– дополнительные расходы по займам. К их числу отнесены суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора), а также иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов) (ими могут быть, например, курсовые разницы, расходы на услуги связи и пр.) (п. 3 ПБУ 15/2008);

– введено требование об учете расходов по займам обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту). Данное требование отдельно раскрыто:

– для процентов по причитающемуся к оплате векселю. Они отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность;

– для процентов (дисконтов) по облигациям. Эти суммы учитываются обособленно от номинальной стоимости облигаций в составе кредиторской задолженности.

В общем случае расходы по займам признаются прочими расходами (за исключением расходов, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива);

– установлено, что причитающиеся к уплате проценты по договору включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов:

– в общем случае – равномерно, независимо от условий предоставления займа (кредита);

– в ином порядке (в зависимости от условий предоставления займа или кредита) – если такое включение существенно не отличается от равномерного включения (п.п. 4, 7, 8, 15, 16 ПБУ 15/2008);

Дополнено определение инвестиционного актива. Под ним понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и(или) изготовление (п.п. 7, 8 ПБУ 15/2008);

– уточнено, что к таким объектам отнесены объекты незавершенного производства и строительства, которые впоследствии будут учтены заемщиком и(или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (в том числе земельные участки), нематериальные активы, иные внеоборотные активы;

– существенно ограничен перечень расходов по займам, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива. В стоимость инвестиционного актива включаются только проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и(или) изготовлением инвестиционного актива.

Для включения расходов по займам в состав инвестиционного актива факта признания такого актива амортизируемым не имеется (п. 7 ПБУ 15/2008);

– уточнен перечень условий, при соблюдении которых причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору) проценты включаются в стоимость инвестиционного актива:

– расходы по приобретению, сооружению и(или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

– расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и(или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

– начаты работы по приобретению, сооружению и(или) изготовлению инвестиционного актива;

– уточнен порядок включения процентов в стоимость инвестиционного актива при приостановке и прекращении его приобретения, сооружения и(или) изготовления на длительный (превышающий 3 мес.) период. В такой ситуации причитающиеся к оплате проценты включаются в состав прочих расходов организации, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и(или) изготовления инвестиционного актива.

Возврат к прежнему порядку признания процентов (в составе инвестиционного актива) производится с 1-го числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и(или) изготовления такого актива (п.п. 8, 9, 11 ПБУ 15/2008);

– изменен порядок расчета суммы процентов, причитающихся к оплате по целевым займам (кредитам), подлежащей включению в стоимость инвестиционного актива. В частности, из расчета исключены

показатели средневзвешенной суммы непогашенных на отчетную дату займов и кредитов, средневзвешенной ставки затрат по непогашенным займам (кредитам). Установлен перечень допущений, на основании которых производится расчет доли процентов по займам, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива (п. 14 ПБУ 15/2008);

- пересмотрен порядок включения в стоимость инвестиционного актива процентов, использованных для сооружения (приобретения и т.п.) инвестиционного актива займов (кредитов), взятых на иные цели (на пополнение оборотных средств и др.). Проценты по таким договорам включаются пропорционально доле указанных средств в общей сумме причитающихся к оплате займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и(или) изготовлением такого актива (п. 14 ПБУ 15/2008);

- изменен порядок учета дополнительных расходов. Установлено, что дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора) (п. 8 ПБУ 15/2008);

- изменен порядок признания начисленных процентов по причитающемуся к оплате векселю – они включаются в состав прочих расходов тех отчетных периодов, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств (срока действия договора займа) (п.п. 15, 16 ПБУ 15/2008);

- изменен порядок учета процентов по обслуживанию кредитов и займов, не включаемых в стоимость инвестиционного актива. Расходы в виде процентов по обслуживанию займов (кредитов) включаются в состав прочих расходов независимо от времени оплаты приобретенных активов (фактического расходования заемных средств (п. 15 ПБУ 15/2008);

Уточнен перечень и расширен состав информации, подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности организации. Раскрытия требует следующая информация:

- о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);
- о суммах процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;

- о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;
- о сроках погашения займов (кредитов);
- о суммах дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и(или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и(или) изготовлением инвестиционного актива;

- о суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору) по нецелевым займам;

- установлено, что в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности должна раскрываться информация о суммах займов (кредитов), не полученных по сравнению с условиями договора по причине неисполнения (неполного исполнения договора) заимодавцем (п.п. 17, 18 ПБУ 15/2008).

**11.** Приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н утверждено и введено в действие начиная с бухгалтерской отчетности 2009 года Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), заменившее собой ранее действовавшее Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». Данное Положение распространяется на юридических лиц-подрядчиков (субподрядчиков) по договорам строительного подряда: долгосрочным (с длительным выполнением более одного отчетного года), а также договорам, сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы.

Применяется начиная с бухгалтерской отчетности 2009 года (п. 2 приказа Минфина России от 24.10.2008 № 116н);

- установлено, что предметом регулирования ПБУ 2/2008 является порядок формирования и раскрытия в бухгалтерском учете организаций-подрядчиков (субподрядчиков) информации о доходах, расходах и финансовых результатах, связанных с исполнением договоров строительного подряда (п.п. 1, 2 ПБУ 2/2008);

- изменено содержание термина «отдельный договор» как объекта учета. Под отдельным договором понимается:

- строительство отдельного объекта (в рамках строительства комплекса объектов по одному договору и по единому проекту для одного или нескольких заказчиков) – при условии, что на строитель-

ство каждого объекта имеется техническая документация и по каждому объекту могут быть достоверно определены доходы и расходы;

- договоры (два или более), заключенные организацией с одним или несколькими заказчиками, – при условии, что эти договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам, и они исполняются одновременно или последовательно (непрерывно следуя один за другим);

- дополнительный объект строительства (дополнительные работы), внесенные в техническую документацию по уже исполняемому договору, – если такой объект по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от объектов, предусмотренных договором, и(или) цена его строительства определена в дополнительной смете (п.п. 4–6 ПБУ 2/2008);

- изменена группировка расходов подрядных организаций. Они подразделяются на прямые, косвенные и не относящиеся к строительной деятельности (п.п. 11, 16 ПБУ 2/2008);

- уточнен и расширен состав прямых расходов. В него включаются расходы, связанные непосредственно с исполнением договора, в том числе:

- фактически понесенные расходы;
- предвиденные (ожидаемые, неизбежные) расходы, возмещаемые по условиям договора. При этом: расходы по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т.п. – могут приниматься к учету по мере их возникновения;

расходы на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта и т.п., которые могут быть достоверно определены, – могут приниматься к учету путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов;

- расходы, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора, понесенные до даты его подписания (на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ и т.п.), – если они могут быть достоверно определены и в отчетном периоде их возникновения существует вероятность подписания договора.

Прямые расходы по договору могут быть уменьшены на величину доходов, полученных при исполнении других видов договоров и не связанных непосредственно с исполнением договора. Такими доходами могут быть:

- доходы от продажи излишков строительных материалов и конструкций, приобретенных для исполнения договора;

- доходы в виде арендной платы за сданные в аренду другим лицам временно не используемые для исполнения договора строительные машины и оборудование (п.п. 12, 15 ПБУ 2/2008);

- установлено, что в состав косвенных расходов включается часть общих расходов организации на исполнение договоров, приходящаяся на данный договор.

Способы распределения косвенных расходов между договорами (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок) определяются организацией самостоятельно, закрепляются в учетной политике и применяются систематически и последовательно (п. 13 ПБУ 2/2008);

- уточнен состав и принятие к учету прочих расходов. В состав прочих расходов включаются:

- расходы, не относящиеся к строительной деятельности, но возмещаемые заказчиком по условиям договора (расходы на НИОКР, расходы на общее управление организацией и прочие);

- расходы, связанные непосредственно с подготовкой и подписанием договора (на разработку технико-экономического обоснования, подготовку договора страхования рисков строительных работ и т.п.), – если не выполнены условия, необходимые для включения таких расходов в состав прямых. Принимаются к учету в периоде возникновения (п.п. 14, 15 ПБУ 2/2008);

- установлено, что основным способом признания финансового результата является способ «по мере готовности». При этом финансовый результат (прибыль и убыток) по договору определяется организацией самостоятельно согласно установленным ПБУ 2/2008 критериям и зависит от степени определения финансового результата:

- если финансовый результат может быть достоверно определен на отчетную дату – он признается способом «по мере готовности». При его применении выручка и расходы по договору определяются в зависимости от степени завершенности работ и признаются в Отчете о прибылях и убытках в тех от-

четных периодах, в которых они были выполнены, независимо от предъявления их к оплате заказчику по графику, предусмотренному договором строительного подряда;

– если достоверное определение финансового результата исполнения договора в отчетном периоде невозможно, но есть вероятность возмещения расходов по договору, – выручка признается в Отчете о прибылях и убытках в размере, равном сумме понесенных и возможных к возмещению расходов. При этом расходы, вероятность возмещения которых отсутствует, признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода;

– если существует неопределенность в достоверном определении финансового результата (обусловленном, например, неопределенностью в поступлении предполагавшихся по договору отклонений, претензий, поощрительных платежей), – ожидаемый убыток признается расходами по обычным видам деятельности отчетного периода без уменьшения суммы ранее признанной выручки по договору. При устранении неопределенности в достоверном определении финансового результата выручка по договору и расходы по договору признаются методом «по мере готовности» (п.п. 17–19, 23 ПБУ 2/2008);

– определены методологические основы признания выручки способом «по мере готовности». Степень завершенности работ по договору на отчетную дату определяется одним из следующих способов:

– по мере выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору;

– по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору. При этом понесенные на отчетную дату расходы включают в себя лишь расходы по выполненным работам (за исключением расходов, понесенных в счет предстоящих работ по договору, а также авансовых платежей организациям-субподрядчикам). А в качестве расчетной величины общих расходов по договору применяется сумма всех фактически понесенных на отчетную дату расходов и расчетной величины расходов, которые предстоит понести для завершения работ по договору.

Если на отчетную дату у организации возникли сомнения в поступлении сумм, включенных в выручку по договору, такие суммы признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода, а выручка по договору, признанная в предыдущие отчетные периоды, на эти суммы не корректируется. Указанный способ признания выручки и расходов применяется и при признании в учете ожидаемого убытка.

Сумма признанной выручки учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка». На дебиторскую задолженность списывается начисленная выручка:

– предъявленная к оплате – по мере выставления промежуточных счетов заказчику;

– не предъявленная к оплате – при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ по договору.

В промежуточном счете выделяется часть суммы за выполненные работы, оплата которой по условиям договора отсрочивается до выполнения определенных условий (устранения выявленных недостатков) (п.п. 20–22, 24, 26 ПБУ 2/2008);

– изменен перечень и состав информации, подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности организации:

– по договорам, исполнявшимся в отчетном периоде, – сумма и способы определения признанной в отчетном периоде выручки по договору;

– по каждому договору, не завершённому на отчетную дату, – общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату, сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатка на отчетную дату, а также сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику.

Кроме того, в бухгалтерском балансе необходимо развернуто отражать разницу между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки, признанной в предыдущих и(или) текущем отчетных периодах, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам. При этом:

– положительная разница (не предъявленная к оплате начисленная выручка) – показывается в балансе в качестве актива;

– отрицательная разница (задолженность перед заказчиком) – в качестве обязательства (п.п. 27–29 ПБУ 2/2008).

## 4. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО РАЗДЕЛУ 2 «МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ»

### 4.1. Учет основных средств

4.1.1. Использование организацией права в отношении активов стоимостью до 20 000 рублей в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01), а также права, установленного п. 9 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды организации (утверждены приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н), их учета в составе основных средств или в составе материальных ценностей.

4.1.2. Выбор инвентарного объекта основных средств, так как в соответствии с п. 6 ПБУ 6/01 таким может быть:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной функции. Учитывая, что для целей налогообложения последнее определение выступает доминирующим, это позволяет применить данный подход и для целей бухгалтерского учета.

Однако для целей бухгалтерского учета при наличии у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, каждая такая часть может учитываться как самостоятельный инвентарный объект, при этом в данном случае организация должна указать выбранный ею уровень существенности для данных объектов.

#### 4.1.3. Срок полезного использования основных средств.

В бухгалтерском учете срок полезного использования объекта основных средств при принятии его к учету определяется организацией самостоятельно исходя из п. 20 ПБУ 6/01, т.е.:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

Для целей налогообложения срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта в соответствии с Классификатором, утвержденным постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

При установлении сроков полезного использования объектов основных средств организация имеет право использовать данный Классификатор и для целей бухгалтерского учета. Необходимо при этом обратить внимание, что в вышеуказанный Классификатор с 01.01.2009 г. постановлением Правительства РФ от 12.09.2008 № 676 внесены значительные изменения в амортизационные группы.

#### 4.1.4. Амортизация основных средств.

Поскольку организация в соответствии с п.18 ПБУ 6/01 может начислять амортизацию основных средств одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), в учетной политике необходимо закрепить выбранный ею способ начисления амортизации и применять его по группе однородных объектов основных средств в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Если организация использует способ уменьшаемого остатка, то ею может быть применен коэффициент ускорения не более 3. В соответствии с налоговым законодательством организация также должна выбрать применяемый для целей налогообложения метод: линейный и нелинейный.

4.1.5. Использование права включения в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% – в отношении основных средств, относящихся к третьей–седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств.

#### 4.1.6. Переоценка основных средств.

Если организация решила переоценивать группы однородных объектов основных средств, то следует иметь в виду, что в последующем они переоцениваются регулярно.

В отношении переоцениваемых активов формируется дополнительная информация об использовании способа переоценки и порядка отражения результатов в учете в соответствии с п. 15 ПБУ 6/01. В соответствии с налоговым законодательством переоценка основных средств и ее результаты не отражаются.

#### 4.1.7. Учет расходов на ремонт.

В соответствии с действующим законодательством по бухгалтерскому учету организация имеет право:

- создавать резерв на ремонт основных средств при соответствующем обосновании (наличия сметы затрат на ремонт, графика выполнения ремонтных работ, дефектных ведомостей и т.п.);
- не создавать резерва, а сумму произведенных расходов относить непосредственно на затраты или использовать счет 97 «Расходы будущих периодов».

Что же касается формирования учетной политики по объекту «Основные средства» для целей налогообложения, то необходимо иметь в виду, что с 01.01.2009 г. Федеральным законом от 22.07.2008 № 158-ФЗ в НК РФ внесены изменения в порядок начисления амортизации при использовании нелинейного метода.

Амортизация теперь начисляется не в отношении отдельного основного средства, а в целом по амортизационной группе, для чего на 1-е число налогового периода, с начала которого учетной политикой устанавливается применение нелинейного метода начисления амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс (п. 2 ст. 259.2 НК РФ), который ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации (п. 4 ст. 259.2 НК РФ). При этом для каждой амортизационной группы (п. 5 ст. 259.2 НК РФ) установлена своя месячная норма амортизации: для первой группы – 14,3; для второй – 8,8; для третьей – 5,6 и т.д.

Если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 000 рублей, в следующем месяце организация получает право ликвидировать данную амортизационную группу и значение суммарного баланса при этом относится на внереализационные расходы (п. 12 ст. 259.2 НК РФ). По истечении срока полезного использования имущество исключается из амортизационной группы, при этом суммарный баланс группы не меняется (п. 13 ст. 259.2 НК РФ).

Если ранее можно было произвольно применять тот или иной метод начисления амортизации по каждому конкретному объекту амортизируемого имущества, то теперь такой возможности нет. По всему амортизируемому имуществу применяется либо только линейный, либо только нелинейный метод (абз. 2 п. 3 ст. 259 НК РФ); свой выбор налогоплательщик должен закрепить в учетной политике.

Единственное исключение – по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую–десятую амортизационные группы (то есть со сроком полезного использования свыше 20 лет), амортизация по ним начисляется только с использованием линейного метода (абз. 1 п. 3 ст. 259 НК РФ).

С начала календарного года организации вправе изменить метод начисления амортизации, но переходить с нелинейного метода на линейный можно не чаще чем один раз в пять лет (п. 1 ст. 259 НК РФ). Для обратной ситуации такого ограничения не установлено, то есть, перейдя с нелинейного метода на линейный, компания вправе через год вновь вернуться к начислению амортизации нелинейным методом.

Как при линейном, так и при нелинейном методе в соответствии со ст. 259.3 НК РФ организация может использовать повышающие коэффициенты. Вместе с тем при использовании нелинейного метода те основные средства, по которым применяется коэффициент, включаются в отдельную подгруппу, норма амортизации по которой уточняется с помощью повышающего коэффициента (п. 13 ст. 258 НК РФ).

Изменен порядок применения понижающего коэффициента 0,5 по легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, первоначальная стоимость которых составляет более 600 000 и 800 000 рублей. Амортизация по ним начисляется в обычном порядке без применения установленного ранее понижающего коэффициента 0,5.

Расширен перечень амортизируемого имущества. Таковым признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя (п. 2 ст. 256 НК РФ).

Уточнен порядок определения срока полезного использования основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал. По основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал, фактический срок использования которых равен или превышает срок полезного использования, определенный по Классификации, устанавливается организацией самостоятельно с учетом требований техники безопасности и других факторов (абз. 2 п. 7 ст. 258 НК РФ). При этом не следует пренебрегать и указанием, содержащимся в абз. 1 п. 7 ст. 258 НК РФ, о том, что срок может быть определен исходя из установленного предыдущими собственниками срока, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.

#### **4.2. Учет нематериальных активов**

В соответствии с изменениями, внесенными в учет НМА приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, в учетной политике по данному объекту необходимо отразить:

- перечень объектов с неопределенным сроком полезного использования НМА с определением критерия (уровня) существенности. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению (п. 27 ПБУ 14/2007);

- способ определения амортизации (п. 28 ПБУ 14/2007) как один из трех:

- а) линейный;

- б) способ уменьшаемого остатка;

- в) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);

- применение (или неприменение) коэффициента ускорения (не выше 3) при выборе способа уменьшаемого остатка (п. 259 ПБУ 14/2007);

- изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА в случаях их переоценки и обесценения. Порядок отражения результатов переоценки в целом аналогичен порядку отражения основных средств и представлен в п.п. 16–22 ПБУ 14/2007.

#### **4.3. Учет отложенных налоговых активов (ОНА) и отложенных налоговых обязательств (ОНО)**

Формируя учетную политику по объекту «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства», организация должна закрепить:

- порядок формирования информации по постоянным и временным разницам: либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в таблицах, счетах-экранах, разрабатываемых самостоятельно;

- порядок определения величины текущего налога на прибыль: либо на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете и учтенных на обособленном субсчете к счету прибылей и убытков, либо на основе налоговой декларации по налогу на прибыль;

- применение или неприменение бухгалтерских проводок по учету и отражению в отчетности постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств.

#### **4.4. Учет материально-производственных запасов (МПЗ)**

Для целей бухгалтерского учета в учетной политике целесообразно установить:

##### **4.4.1. Порядок документального оформления приемки материальных ценностей:**

- с использованием приходного ордера;

- путем проставления штампа на документах поставщика

(Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н).

##### **4.4.2. Учетную единицу приобретаемых материальных ценностей, которой может быть:**

- вид;

- группа;

- номенклатурный номер и др.

##### **4.4.3. Способ отражения процесса приобретения и заготовления МПЗ и их оценки:**

- по фактической себестоимости;

- по учетным ценам (с выявлением отклонений, которые могут учитываться на счете 10 «Материалы», на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).

Счета 15 и 16 могут быть открыты не только к счету 10, но и к счетам 07, 08, 41.

**4.4.4. Порядок списания транспортно-заготовительных расходов (ТЗР):**

- пропорционально учетной стоимости;
- пропорционально натуральным показателям;
- другие способы.

Если при списании отклонений в стоимости МПЗ организация использует вариант округления, то этот факт также закрепляется в учетной политике.

**4.4.5. Порядок формирования покупной стоимости товаров в торговле:**

- с отражением расходов по заготовке и доставке в стоимости товаров (счет 41 «Товары»);
- с отражением расходов по доставке, транспортировке в составе счета 44 «Расходы на продажу».

**4.4.6. Вариант оценки товаров в розничной торговле:**

- по продажной стоимости (с использованием счета 42 «Торговая наценка»);
- по стоимости приобретенных товаров (без использования счета 42).

**4.4.7. Способ учета многооборотной тары:**

- по фактической себестоимости, слагаемой из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению;
- по учетным ценам, устанавливаемым организацией самостоятельно, применительно к методике, изложенной в Методических указаниях по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н.

**4.4.8. Способ оценки МПЗ при их отпуске в производство и ином выбытии:**

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости ФИФО.

Несмотря на то, что метод ЛИФО из бухгалтерского учета с 01.01.2008 г. исключен, в налоговом учете его применение возможно и даже целесообразно, так как позволяет снизить налоговые платежи.

**4.4.9. Порядок создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей.** При этом необходимо иметь в виду, что резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

По налоговому законодательству создаваемый резерв под снижение стоимости материальных ценностей не принимается для целей налогообложения прибыли.

**4.5. Учет расходов**

При формировании учетной политики по расходам необходимо иметь в виду, что организация учета расходов по бухгалтерскому учету принципиально отличается от налогового по следующим позициям:

**4.5.1. По принципам, положенным в основу классификации расходов**

- по видам:
  - в бухгалтерском учете они классифицируются на расходы по обычным видам деятельности и прочие;
  - в налоговом учете – на расходы, связанные с производством и реализацией товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные.
- по элементам:
  - в бухгалтерском учете – материальные, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие;
  - в налоговом учете – материальные, расходы на оплату труда, амортизация и прочие.
- по способу включения затрат в себестоимость:
  - в бухгалтерском учете они подразделяются на прямые, связанные с расходом основных материалов, зарплаты производственных рабочих; косвенные – к ним относятся расходы по обслуживанию и управлению;
  - в налоговом учете – рекомендуемый перечень прямых расходов определен ст. 318 НК РФ, поэтому организация должна определить его и применять в течение двух налоговых периодов.

**4.5.2. По выбору критерия для признания в составе расходов (доходов) операций от сдачи имущества в аренду:**

- в бухгалтерском учете – исходя из принципа существенности (ПБУ 10/99, ПБУ 9/99);
- в налоговом учете – исходя из принципа систематичности (два и более раз в течение календарного года).

4.5.3. По выбору базы для распределения косвенных расходов между объектами калькулирования:

- в бухгалтерском учете базой может являться:
  - оплата труда производственного персонала;
  - материальные расходы и др.
- в налоговом учете: расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика (п. 1 ст. 272 НК РФ).

4.5.4. По порядку списания управленческих расходов:

- в бухгалтерском учете они могут полностью включаться в себестоимость проданных в отчетном периоде продукции, работ, услуг (Д 90 «Продажи») или распределяться между проданными и непроданными в отчетном периоде продукцией, работами, услугами (Д 20, 23, 29 К 26).

4.5.5. По применяемым методам распределения и оценки незавершенного производства, готовой продукции на складе, товаров отгруженных, но не реализованных.

Оценка незавершенного производства:

В бухгалтерском учете (п. 64 Положения № 34н):

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

В налоговом учете (п. 1 ст. 319 НК РФ) оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов). Порядок распределения прямых расходов налогоплательщик определяет самостоятельно с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам). Указанный порядок распределения прямых расходов закрепляется в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

Учет выпуска продукции (работ, услуг) может осуществляться:

- с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг);
- без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг).

В налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 319 НК РФ порядок оценки остатков незавершенного производства (НЗП) определяется предприятием самостоятельно.

Оценка остатков готовой продукции на складе в бухгалтерском учете (п. 59 Положения № 34н) производится:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат.

Для целей налогообложения оценка остатков готовой продукции на складе на конец текущего месяца в соответствии с п. 2 ст. 319 НК РФ производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП.

Оценка остатков готовой продукции на складе определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на выпуск продукции в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остаток НЗП), и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Оценка отгруженной продукции (товаров, работ, услуг):

- в бухгалтерском учете (п. 61 Положения № 34н) производится:

- по фактической полной себестоимости;
- по нормативной (плановой) полной себестоимости.

Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции (п. 3 ст. 319 НК РФ) производится налогоплательщиком на основании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе. Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции определяется налогоплательщиком как разница между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки отгруженной, но не реализованной готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на отгруженную продукцию в текущем месяце (за минусом суммы прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на складе), и суммой прямых затрат, приходящейся на реализованную в текущем месяце продукцию.

**4.5.6. По порядку списания расходов будущих периодов:**

- в бухгалтерском учете (п. 65 Положения № 34н) они подлежат списанию:
  - равномерно в течение периода, к которому они относятся;
  - пропорционально объему продукции (работ, услуг).

В налоговом учете отсутствует понятие «расходы будущих периодов», не содержится их перечня, а в соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ расходы признаются в том периоде, в котором они возникают исходя из условий сделки. Однако в состав расходов, которые списываются не сразу, а в соответствии с нормативно установленными сроками, относятся:

- расходы на освоение природных ресурсов (ст. 262 и ст. 325 НК РФ);
- расходы на научные исследования и(или) опытно-конструкторские разработки, предусмотренные ст. 262 НК РФ;
- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК РФ);
- расходы на приобретение лицензий на осуществление отдельных видов деятельности в соответствии с требованиями Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с учетом изменений и дополнений к нему);
- убыток от реализации амортизируемого имущества (ст. 268 НК РФ);
- убыток, полученный при уступке права требования (п. 1 ст. 279 НК РФ), и др.

Из рассмотрения содержания расходов видно, что расходы для целей бухгалтерского и налогового учета различаются не только по классификационным признакам, но и по порядку их признания, списания, оценки незавершенного производства, готовой продукции на складе, продукции отгруженной, но не реализованной. В этой связи организации приходится наряду с ведением учета расходов, определяемым в соответствии с нормативным законодательством по бухгалтерскому учету, вести учет расходов по правилам, установленным налоговым законодательством.

#### **4.6. Создаваемые резервы**

Для целей бухгалтерского учета их перечень представлен в п.п. 70, 72 Положения № 34н:

- резерв по сомнительным долгам;
- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- гарантийный ремонт и обслуживание;
- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством РФ, нормативными правовыми актами Минфина России.

Кроме того, резервы могут создаваться и на другие цели, предусмотренные законодательством РФ, нормативными правовыми актами Минфина России.

В частности, могут создаваться резервы под снижение стоимости материальных ценностей, по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02), под обесценение вложений в ценные бумаги (ПБУ 19/02) и другие.

Для целей налогообложения перечень и порядок формирования резервов, принимаемых для целей налогообложения, определен ст. 266, 267, 324 и 324.1 НК РФ. Это резервы:

- по сомнительным долгам;
- на формирование расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- на ремонт основных средств;
- на предстоящую оплату отпусков;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Особое внимание следует обратить на правильность создания резерва по сомнительным долгам. Если в бухгалтерском учете величина резерва зависит от платежеспособности должника и оценки вероятности погашения долга, т.е. от оценочных показателей, то в налоговом учете в качестве критерия для создания резерва используется срок возникновения задолженности. Кроме того, в бухгалтерском учете отсутствуют ограничения по сумме создаваемого резерва, а в налоговом – сумма формируемого резерва ограничивается 10% выручки от реализации отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

#### **4.7. Учет финансовых вложений**

Ввиду того, что перечень объектов, включаемых в состав финансовых вложений в соответствии с ПБУ 19/02, неоднороден, организация учетной политикой должна закрепить выбранный ею способ их оценки, который зависит от многих факторов. Особое внимание при этом следует обратить на оценку ценных бумаг.

В бухгалтерском учете ценные бумаги в момент их приобретения отражаются по первоначальной стоимости, а в последующем – в зависимости от того, есть возможность определить их текущую рыночную стоимость или нет: в первом случае они подлежат отражению в бухгалтерском учете по текущей рыночной стоимости, во втором – по первоначальной (при условии создания резерва под обесценение ценных бумаг в бухгалтерской отчетности они отражаются за минусом созданного резерва). Оценка ценных бумаг при выбытии зависит от того, обращаются они на рынке ценных бумаг или нет.

Стоимость выбывающих ценных бумаг, обращающихся на рынке ценных бумаг, котируемых по их текущей рыночной стоимости, устанавливается равной их последней оценке; стоимость ценных бумаг, не допущенных к обращению на рынке ценных бумаг, при выбытии определяется одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения (способ ФИФО).

Для целей налогообложения (п. 9 ст. 280 НК РФ) оценка выбывающих ценных бумаг может осуществляться:

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

Для сближения оценки выбывающих ценных бумаг в бухгалтерском и налоговом учете целесообразно избрать единый метод, закрепив его в учетной политике.

© 2010 г.

М.В. Беспалов

# ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЛИЗИНГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ У ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ

---

*Беспалов Михаил Владимирович – к.э.н. доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Тамбовского государственного университета им. Г.Р. Державина (E-mail: rupy@list.ru)*

---

**Аннотация.** В статье на практических примерах рассматривается порядок бухгалтерского учета и налогообложения лизинговых платежей. Анализируются сложные вопросы, связанные с учетом и налогообложением лизинговых платежей у лизингополучателя, приводится мнение контролирующих и судебных органов.

**Ключевые слова:** лизингополучатель, лизингодатель, лизинговые платежи, бухучет и налогообложение.

В бухучете лизинговые платежи отражаются в расходах ежемесячно. При этом использование счетов бухгалтерского учета для отражения расчетов по договору лизинга зависит от того, на чьем балансе числится предмет лизинга. Если по условиям договора лизинговое имущество остается на балансе лизингодателя, то расчеты по лизинговым платежам лизингополучателю следует вести на счете 60 (76). При расчете налога на прибыль учет лизинговых платежей также зависит от того, на чьем балансе числится предмет лизинга – на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя.

По договору лизинга (финансовой аренды) одна сторона – лизингодатель обязуется приобрести в собственность у определенного продавца имущество, указанное другой стороной – лизингополучателем, а затем передать его лизингополучателю за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. При этом лизингодатель, как правило, не отвечает за выбор предмета лизинга и продавца (ст. 665 ГК РФ).

Одним из существенных условий договора лизинга является размер лизинговых платежей (ст. 28, п. 5 ст. 15 Закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ). Отметим, что все хозяйственные операции организации, в том числе расчеты по лизингу, должны быть оформлены первичными учетными документами (п. 1 ст. 9 Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ). Однако законодательство не обязывает лизингодателя ежемесячно выставлять акты об оказании услуг. Подтвердить расчеты можно любыми документами, в том числе договором лизинга, актом приемки-передачи имущества, счетами на оплату лизинговых платежей и т.д. Данную точку зрения разделяет Налоговая служба (письма ФНС России от 05.09.2005 № 02-1-07/81, УФНС России по г. Москве от 01.04.2008 № 20-12/030773).

Однако не всегда перечисленные документы (договор, счет и т.д.) содержат все обязательные реквизиты, указанные в п. 2 ст. 9 Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ, поэтому целесообразно договориться с лизингодателем о выставлении актов об оказании услуг, удовлетворяющих всем обязательным требованиям к первичной документации, которые предъявляет законодательство о бухучете.

Подчеркнем, что в бухучете лизинговые платежи отражают в расходах ежемесячно. Расходы признают независимо от факта оплаты (п. 18 ПБУ 10/99).

Использование счетов бухгалтерского учета для отражения расчетов по договору лизинга зависит от того, на чем балансе числится предмет лизинга (п. 9 Указаний, утвержденных приказом Минфина России от 17.02.1997 №15). Хотя этот документ принят в исполнение старого Плана счетов, его положения можно применять и сейчас с учетом действующего законодательства и Плана счетов.

Если по условиям договора лизинговое имущество остается на балансе лизингодателя, то расчеты по лизинговым платежам следует вести на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). В зависимости от характера использования имущества (в основной деятельности, для управленческих нужд и т.д.) лизинговый платеж отражают проводкой:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29) Кредит 60 (76) – начислен лизинговый платеж по имуществу, которое используется в основной деятельности производственной организации;

Дебет 44 Кредит 60 (76) – начислен лизинговый платеж по имуществу, которое используется в основной деятельности торговой организации;

Дебет 91-2 Кредит 60 (76) – начислен лизинговый платеж по имуществу, которое используется в непроизводственных целях.

В момент погашения задолженности перед лизингодателем делается проводка:

Дебет 60 (76) Кредит 51 – оплачен лизинговый платеж. Такой порядок следует из пунктов 5, 7 и 11 ПБУ 10/99, Инструкции к плану счетов (счета 20, 25, 26, 44, 91, 76).

**Рассмотрим пример** отражения в бухучете лизингополучателя расчетов по лизинговым платежам. Так, ООО «Крона» в январе 2010 г. получило в лизинг производственное оборудование. Сумма ежемесячного лизингового платежа составляет 413 тыс. руб. (в т.ч. НДС – 63 тыс. руб.). Компания перечисляет платежи ежемесячно (в последний день месяца, за который были оказаны услуги). По условиям договора лизинговое оборудование находится на балансе лизингодателя.

В январе 2010 г. в бухучете ООО «Крона» сделаны следующие записи:

Дебет 20 Кредит 60 – 350 тыс. руб. (413 тыс. руб. – 63 тыс. руб.) – начислен лизинговый платеж за январь;

Дебет 19 Кредит 60 – 63 тыс. руб. – учтен «входной» НДС по услугам лизинга за январь;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 63 тыс. руб. – предъявлен к вычету «входной» НДС по лизинговым услугам за январь;

Дебет 60 Кредит 51 – 413 тыс. руб. – перечислен лизинговый платеж за январь.

На практике может возникнуть вопрос: как лизингополучателю отразить в бухучете расчеты по договору лизинга, если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя?

Однозначного ответа на этот вопрос законодательство не содержит. Согласно п. 9 Указаний, утвержденных приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15, начисление очередного лизингового платежа нужно отражать путем перевода задолженности перед лизингодателем с субсчета, открытого к счету 76 (60), – «Арендные обязательства» (на котором отражена общая сумма задолженности по договору) на субсчет, открытый к этому же счету, – «Задолженность по лизинговым платежам».

Однако при таком способе учета расчетов не происходит отражения лизингового платежа в составе расходов лизингополучателя, в то время как такие затраты соответствуют всем условиям признания расходов в бухучете, установленным в п. 16 ПБУ 10/99. Вместе с тем, наряду с начислением лизинговых платежей лизингополучатель должен отражать начисление амортизации, суммы которой также попадают на расходы (п. 5 ПБУ 10/99). В связи с этим, чтобы избежать спорных моментов, представители контролирующих ведомств рекомендуют отражать начисление лизинговых платежей и амортизацию за текущий месяц в бухучете так:

Дебет 76 (60) Кредит 02 субсчет «Амортизация по имуществу, полученному в лизинг» – начислена амортизация за текущий месяц по имуществу, полученному в лизинг;

Дебет 20 (25, 26, 44, 91-2) Кредит 60 (76) – начислен лизинговый платеж за текущий месяц;

Дебет 60 (76) Кредит 51 – перечислен лизинговый платеж за текущий месяц.

Отметим, что лизингополучатель может вести расчеты по договору авансом. Тогда авансовый платеж отражается на отдельном субсчете к счету 60 (76) – «Расчеты по авансам выданным» так:

Дебет 60 (76) субсчет «Расчеты по авансам выданным» Кредит 51 – перечислен авансом лизинговый платеж.

После того как услуга, в счет которой выплачена сумма предварительной оплаты, будет оказана, в бухучете делаются записи:

Дебет 20 (23, 25, 29, 44, 91-2) Кредит 60 (76) – начислен лизинговый платеж;

Дебет 60 (76) субсчет «Расчеты по договору лизинга» Кредит 60 (76) субсчет «Расчеты по авансам выданным» – зачтен выданный аванс в счет погашения задолженности перед лизингодателем. Такой порядок основан на положениях п. 3 ПБУ 10/99 и Инструкции к плану счетов (счета 76, 60).

**Разберем следующий пример** отражения в бухучете лизингополучателя выплаты аванса по договору лизинга, если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя. Так, ООО «Дизель» в марте 2010 г. получило в лизинг производственное оборудование. Сумма ежеквартального лизингового платежа составляет – 177 тыс. руб. (в т.ч. НДС – 27 тыс. руб.).

ООО «Дизель» перечисляет платежи раз в квартал (не позднее 15-го числа месяца, предшествующего очередному кварталу). Таким образом, 15 марта лизингополучатель перечислил первый платеж.

Для отражения в бухучете расчетов с лизингодателем по лизинговым платежам бухгалтер открыл к счету 60 субсчета – «Расчеты по авансам выданным» и «Расчеты по договору лизинга».

В марте 2010 г. в бухучете компании сделаны следующие записи:

Дебет 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» Кредит 51 – 177 тыс. руб. – перечислен авансом лизинговый платеж;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 76 субсчет «Расчеты по НДС с авансов выданных» – 27 тыс. руб. – принят к вычету НДС с уплаченного аванса.

В апреле в бухучете ООО «Дизель» делаются проводки:

Дебет 20 Кредит 60 субсчет «Расчеты по договору лизинга» – 50 тыс. руб. ((177 тыс. руб. – 27 тыс. руб.) : 3мес.) – начислен лизинговый платеж за апрель;

Дебет 19 Кредит 60 субсчет «Расчеты по договору лизинга» – 9 тыс. руб. (27 тыс. руб. : 3 мес.) – учтен «входной» НДС по услугам лизинга за апрель;

Дебет 76 субсчет «Расчеты по НДС с авансов выданных» Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 9 тыс. руб. – восстановлен НДС, ранее принятый к вычету с аванса;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 9 тыс. руб. – предъявлен к вычету «входной» НДС по лизинговым услугам за апрель;

Дебет 60 субсчет «Расчеты по договору лизинга» Кредит 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» – 59 тыс. руб. – зачтена часть выданного аванса в счет погашения задолженности перед лизингодателем за первый месяц II квартала.

Подчеркнем, что договор лизинга может предусматривать выкуп имущества лизингополучателем. В этом случае суммы лизинговых платежей могут включать часть выкупной стоимости предмета лизинга.

При расчете налога на прибыль учет лизинговых платежей также зависит от того, на чьем балансе числится предмет лизинга – на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя, это следует из положений пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ.

Если предмет лизинга остается на балансе лизингодателя, то каждый лизинговый платеж (всей суммой) включается в прочие расходы, связанные с производством и реализацией. Если же имущество переходит на баланс лизингополучателя, то каждый лизинговый платеж учитывается за вычетом сумм начисленной амортизации. Дело в том, что имущество, полученное на баланс, признается амортизируемым (п. 10 ст. 258 НК РФ). Начисляя по нему амортизацию, лизингополучатель уже учитывает определенную часть лизингового платежа в своих расходах. Поэтому при расчете налога на прибыль на прочие расходы нужно списывать лишь оставшуюся часть платы за лизинг (за вычетом суммы начисленной амортизации) (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). Иначе налоговая себестоимость может неправомерно увеличиться (п. 5 ст. 252 НК РФ).

Исключение предусмотрено для организаций, которые используют кассовый метод налогового учета. Им корректировать суммы лизинговых платежей на начисленную амортизацию не нужно. Дело в том, что при кассовом методе допускается амортизация только оплаченного имущества, полученного в собственность (пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ). А поскольку лизинговое имущество может перейти в собственность лизингополучателя только в случае, если предусмотрен его выкуп, то амортизировать полученный объект

до этого момента нельзя (письмо Минфина России от 15.11.2006 № 03-03-04/1/761). Следовательно, независимо от того, на чем балансе учитывается предмет лизинга, при кассовом методе все лизинговые платежи включаются в состав прочих расходов по мере их оплаты (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Затраты на лизинг имущества обслуживающих производств и хозяйств учитываются обособленно (ст. 275.1 НК РФ). Затраты на лизинг объектов непроизводственного назначения при расчете налога на прибыль не учитываются. Связано это с тем, что все расходы, уменьшающие налоговую базу, должны быть экономически обоснованы (п. 1 ст. 252 НК РФ), т.е. связаны с производственной деятельностью организации.

Если организация использует метод начисления, то датой признания расходов по лизинговым платежам является одна из следующих дат:

- дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенного договора;
- дата предъявления организации документов, служащих основанием для расчетов;
- последний день отчетного или налогового периода. Эти варианты предусмотрены в пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ.

Так как признание лизинговых платежей при методе начисления не зависит от факта оплаты, перечисленный лизингодателю аванс включать в состав налоговых расходов не нужно (п. 1 ст. 272 НК РФ). В расходы включают только ту часть аванса, которая относится к уже оказанной услуге.

Если организация применяет кассовый метод, то лизинговые платежи нужно отразить в том отчетном периоде, в котором фактически перечислена плата за оказанные услуги (п. 3 ст. 273 НК РФ). Если в счет лизинговых платежей выдан аванс, то его сумму относить на уменьшение налогооблагаемой прибыли не следует (п. 3 ст. 273 НК РФ, письмо УМНС России по г. Москве от 15.12.2003 № 23-10/4/69784).

Из-за различий в правилах признания в расходах лизинговых платежей в бухгалтерском и налоговом учете могут возникнуть временные разницы. Например, при применении кассового метода в налоговом учете, это следует из п. 8 ПБУ 18/02.

На практике может возникнуть вопрос, как организации-лизингополучателю учесть при расчете налога на прибыль лизинговые платежи, если договором предусмотрен неравномерный график их перечисления (по принципу уменьшения). При этом договором лизинга не предусмотрен выкуп имущества, которое учитывается на балансе лизингодателя.

Под лизинговыми платежами следует понимать общую сумму платежей по договору финансовой аренды (лизинга) за весь срок его действия (п. 1 ст. 28 Закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ). Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором (п. 2 ст. 28 Закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ). Таким образом, договор, которым предусмотрено неравномерное перечисление лизинговых платежей, законодательству о лизинге не противоречит.

В целом лизинг – это услуга, она не имеет материального выражения (п. 5 ст. 38 НК РФ). Поэтому невозможно контролировать, какой объем услуг лизингодатель оказал в первый, второй и другие месяцы (этапы) действия лизингового договора. Единственными документами, свидетельствующими об этом, могут являться сам договор (с графиком платежей) и(или) акт об оказании услуг. Причем наличие второго документа не обязательно (письмо ФНС России от 05.09.2005 № 02-1-07/81). Следовательно, в рассматриваемой ситуации суммы лизинговых платежей лизингополучатель может включать в расходы:

- на дату расчетов по договору финансовой аренды (по графику лизинговых платежей);
- в последний день каждого отчетного (налогового) периода. Такой порядок следует из положений пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ и подтверждается письмом Минфина России от 15.10.2008 № 03-03-05/131. Разделяют эту точку зрения и некоторые арбитражные суды (постановление ФАС Поволжского округа от 20.09.2006 № А12-25787/05-С10).

Выбор того или иного варианта учета лизинговых платежей можно поставить в зависимость от того, как сформирован график их уплаты. Он может предусматривать разные цены за одинаковые периоды времени (например, за месяц или квартал), установленные на весь срок договора лизинга, или единую цену за весь период действия договора лизинга и даты внесения платы.

В первом случае суммы лизинговых платежей учитываются на соответствующую дату внесения платы по графику лизинговых платежей. Во втором случае – равномерно в течение срока действия договора (в последний день каждого отчетного (налогового) периода). Такие уточнения содержит письмо ФНС России от 17.08.2009 № 3-2-13/179.

Отметим, что при расчете налога на прибыль можно учесть лизинговые платежи по имуществу, полученному по договору лизинга, если лизингополучатель не ввел предмет лизинга в эксплуатацию (имущество необходимо довести до состояния, пригодного к использованию) или полученное в лизинг имущество временно не используется. Ведь лизинговые платежи за имущество, полученное по договору финансовой аренды, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). При этом если лизинговое имущество учитывается у лизингополучателя, то его расходами признаются лизинговые платежи за вычетом амортизации, начисленной по этому имуществу.

Все расходы, уменьшающие налогооблагаемую прибыль организации, должны одновременно удовлетворять следующим требованиям: быть экономически оправданными, документально подтвержденными и направленными на получение дохода. Если хотя бы одно из этих условий не выполняется, то расходы для целей налогообложения не признаются (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Таким образом, если ввод имущества в эксплуатацию отложен из-за того, что объект доводится до состояния, пригодного к использованию, данный факт не должен влиять на порядок признания лизинговых платежей в уменьшение налогооблагаемой прибыли. Аналогичный вывод можно сделать и в ситуации, когда в течение какого-то времени организация не использует полученное в лизинг имущество, но планирует это делать в будущем (например, имущество временно простаивает). Данная точка зрения отражена в письмах Минфина России от 21.01.2010 № 03-03-06/1/14, от 21.11.2008 № 03-03-06/1/646 и от 25.06.2007 № 03-03-06/1/397.

Факт того, что полученное имущество не введено в эксплуатацию (временно не используется) по объективным причинам, нужно документально подтвердить. Для этого можно использовать, например:

- акт приема-сдачи отремонтированных, модернизированных основных средств (по форме № ОС-3) – если объект передан в ремонт или модернизируется;
- акт приема-передачи оборудования в монтаж (по форме № ОС-15) – при его монтаже;
- приказ руководителя о приостановке эксплуатации объекта (в произвольной форме) – если причина отсрочки связана с сезонным характером деятельности организации.

Важным вопросом является то, как лизингополучателю при расчете налога на прибыль учесть расходы, если сумма амортизационных начислений больше лизингового платежа (имущество учитывается на балансе лизингополучателя).

В данном случае в состав расходов следует включать только сумму начисленной амортизации. По договору лизинга лизингополучатель несет расходы в сумме лизинговых платежей (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). В то же время, если лизинговое имущество получено на баланс и его первоначальная стоимость превышает 20 000 руб., то на него следует начислять амортизацию (п. 10 ст. 258 НК РФ). Начисляя амортизацию по имуществу, лизингополучатель учитывает определенную часть лизингового платежа в своих расходах. Поэтому при расчете налога на прибыль на прочие расходы нужно списывать лишь оставшуюся часть платы за лизинг (за вычетом суммы начисленной амортизации) (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ), иначе налоговая себестоимость может неправомерно удвоиться (п. 5 ст. 252 НК РФ).

При этом если ежемесячная сумма амортизации превышает сумму лизингового платежа, то в состав расходов включается только сумма начисленной амортизации. Такой подход подтверждает письмо Минфина России от 29.03.2006 № 03-03-04/1/305. Причем по окончании договора сумму налоговых расходов необходимо скорректировать. Налогооблагаемую прибыль нельзя уменьшить на сумму, превышающую цену договора (п. 5 ст. 252 НК РФ).

Следует обратить внимание на то, что эти правила действуют только для организаций, которые считают налог на прибыль по методу начисления. А организации, которые применяют кассовый метод, не вправе относить начисленную амортизацию в налоговые расходы. Связано это с тем, что кассовый метод допускает амортизацию только оплаченного имущества, полученного в собственность (пп. 2 п. 3 ст. 273 НК РФ). А поскольку лизинговое имущество может перейти в собственность лизингополучателя только по окончании действия договора и то только в том случае, если предусмотрен его выкуп, амортизировать полученный объект до этого момента нельзя (письмо Минфина России от 15.11.2006 № 03-03-04/1/761). Таким образом, организации, работающие по кассовому методу, на налоговые расходы должны относить все погашенные лизинговые платежи без их корректировки на начисленную амортизацию (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Далее рассмотрим следующую ситуацию, как учесть при расчете налога на прибыль лизинговый платеж, внесенный под закупку лизингового оборудования в момент подписания договора, если

договором лизинга не предусмотрен выкуп имущества и лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя.

Лизинговый платеж, внесенный под закупку лизингового оборудования в момент подписания договора, является выданным авансом, поскольку реализации услуг финансовой аренды еще не произошло. Для возникновения налогового расхода необходимо встречное прекращение обязательства. Это произойдет, когда имущество будет получено в пользование (подписан акт приемки предмета лизинга) и оказаны текущие услуги по его аренде (что следует из договора или акта об оказании услуг). Такое утверждение верно и для организаций, которые ведут налоговый учет по методу начисления (п. 14 ст. 270, п. 1 ст. 272 НК РФ), и для тех, которые применяют кассовый метод (п. 3 ст. 273 НК РФ). Таким образом, выданный аванс следует признавать в расходах равными долями в течение всего срока действия договора.

Подчеркнем, что услуги по передаче имущества в лизинг облагаются НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Соответственно, «входной» НДС, предъявленный лизингодателем, можно принять к вычету при наличии счета-фактуры и соответствующих первичных документов (кроме того, должны быть соблюдены иные условия, необходимые для применения вычета) (пп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК РФ).

**Рассмотрим пример** отражения в бухучете и при налогообложении лизингополучателем расчетов по лизинговым платежам, если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя. Так, ООО «Вектра» в январе 2010 г. получило в лизинг производственное оборудование. Общая сумма лизинговых платежей по договору составляет – 826 тыс. руб. (в т.ч. НДС – 126 тыс. руб.). Срок договора лизинга составляет шесть лет (72 месяца).

Компания платит лизинговые платежи ежемесячно равными долями по 11 472 руб. (826 тыс. руб. : 72 мес.) (в т.ч. НДС – 1 750 руб.). Лизинговые платежи за текущий месяц уплачиваются в последний день этого месяца.

В бухучете ООО «Вектра» в январе 2010 г. сделаны следующие записи:

Дебет 001 – 826 тыс. руб. – получено имущество в лизинг.

Ежемесячно начиная с января 2010 г. в течение шести лет отражаются проводки:

Дебет 20 Кредит 60 – 9722 руб. (11 472 руб. – 1750 руб.) – начислен лизинговый платеж за месяц;

Дебет 19 Кредит 60 – 1750 руб. – учтен «входной» НДС по услугам лизинга за месяц;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 1 750 руб. – предъявлен к вычету «входной» НДС по лизинговым услугам за месяц;

Дебет 60 Кредит 51 – 11 472 руб. – перечислен лизинговый платеж за месяц.

При расчете налога на прибыль ежемесячно начиная с января 2010 г. бухгалтер включает в расходы 9 722 руб. (11 472 руб. – 1 750 руб.).

**Разберем еще один пример** отражения в бухучете и при налогообложении лизингополучателем расчетов по лизинговым платежам, если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя. Так, ООО «Дизель» в январе 2010 г. получило по договору лизинга сроком на 10 месяцев производственное оборудование. Стоимость оборудования по договору составляет 900 тыс. руб. Общая сумма лизинговых платежей по договору составляет 1 180 тыс. руб. (в т.ч. НДС – 180 тыс. руб.).

Компания платит лизинговые платежи ежемесячно равными долями по 118 тыс. руб. (1 180 тыс. руб. : 10 мес.) (в т.ч. НДС – 18 тыс. руб.). Лизинговые платежи за текущий месяц уплачиваются до 29-го числа этого же месяца.

В бухгалтерском и налоговом учете организация начисляет амортизацию линейным способом. Начиная с февраля 2010 г. бухгалтерия ООО «Дизель» начисляет амортизацию на лизинговое имущество. Срок полезного использования оборудования – 5 лет (60 месяцев). В результате ежемесячная сумма амортизации равна: 900 тыс. : 60 мес. = 15 тыс. руб.

В бухучете ООО «Дизель» сделаны следующие записи в январе 2010 г.:

Дебет 08 субсчет «Имущество, полученное в лизинг» Кредит 76 – 900 тыс. руб. – отражена стоимость полученного в лизинг оборудования;

Дебет 01 субсчет «Основные средства, полученные в лизинг» Кредит 08 субсчет «Имущество, полученное в лизинг» – 900 тыс. руб. – введено в эксплуатацию оборудование, полученное в лизинг;

Дебет 20 Кредит 60 – 100 тыс. руб. (118 тыс. руб. – 18 тыс. руб.) – начислен лизинговый платеж за январь;

Дебет 19 Кредит 60 – 18 тыс. руб. – учтен «входной» НДС с суммы лизингового платежа за январь;  
Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 18 тыс. руб. – предъявлен к вычету НДС по лизинговому платежу за январь.

Дебет 60 Кредит 51 – 118 тыс. руб. – перечислен лизинговый платеж за январь.

ООО «Дизель» применяет метод начисления. В результате при расчете налога на прибыль за январь бухгалтер учел в расходах сумму лизингового платежа в размере – 100 тыс. руб. Поскольку размер расходов, признанных в бухгалтерском и налоговом учете, совпадает (100 тыс. руб.), то разниц по ПБУ 18/02 не возникает.

Ежемесячно начиная с февраля 2010 г. в течение 9 месяцев в бухучете ООО «Дизель» делаются проводки:

Дебет 76 Кредит 02 субсчет «Амортизация по имуществу, полученному в лизинг» – 15 тыс. руб. – начислена амортизация за текущий месяц по оборудованию, полученному в лизинг;

Дебет 20 Кредит 60 – 100 тыс. руб. – начислен лизинговый платеж за текущий месяц;

Дебет 19 Кредит 60 – 18 тыс. руб. – учтен «входной» НДС с суммы лизингового платежа за текущий месяц;

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 19 – 18 тыс. руб. – предъявлен к вычету «входной» НДС по лизинговому платежу за текущий месяц.

Дебет 60 Кредит 51 – 118 тыс. руб. – перечислен лизинговый платеж за текущий месяц.

В налоговом учете ежемесячно начиная с февраля 2010 г. в течение девяти месяцев бухгалтер должен учесть в расходах сумму лизинговых платежей за вычетом начисленной амортизации – 85 тыс. руб. (100 тыс. руб. – 15 тыс. руб.) и сумму начисленной амортизации – 15 тыс. руб.

Таким образом, общая сумма расходов, признаваемых в налоговом учете (100 тыс. руб.), равна сумме затрат, которая отражена в бухучете (100 тыс. руб.), поэтому разниц по ПБУ 18/02 не возникает.

Далее отметим, что если организация на УСН платит единый налог с доходов, то учесть расходы, в том числе по лизинговым платежам, нельзя (п. 1 ст. 346.14 НК РФ). Если же организация при УСН платит единый налог с разницы между доходами и расходами, то учесть суммы лизинговых платежей в уменьшение налоговой базы можно (пп. 4 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). Для этого затраты по лизингу должны удовлетворять всем требованиям, которые законодательство предъявляет к расходам, учитываемым при налогообложении прибыли (п. 2 ст. 346.16 и п. 1 ст. 252 НК РФ).

Списывать расходы в виде лизинговых платежей при расчете единого налога при УСН следует после оказания услуг по лизингу и их оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). В свою очередь «входной» НДС, уплаченный в сумме лизинговых платежей, признанных в расходах, также относится в уменьшение налоговой базы (пп. 8 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Размер платежей необходимо подтвердить первичными документами, а также документами, свидетельствующими о перечислении средств лизингодателю (актами, платежными поручениями и т.д.) (ст. 346.24 НК РФ, п. 1.1 Порядка, утвержденного приказом Минфина России от 31.12.2008 № 154н).

© 2010 г.

Г.А. Плавинская, Т.А. Чепикова

# ВАЛЮТНЫЙ КОНТРОЛЬ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

---

*Плавинская Галина Алексеевна – к.э.н. доцент, исполнительный директор Отраслевого центра по налоговому консультированию на водном транспорте ФГОУ ВПО ГМА им. адм. С. О. Макарова  
(E-mail: gplav@yandex.ru)*

*Чепикова Татьяна Александровна – к.э.н. доцент кафедры «Финансы и кредит» Санкт-Петербургского государственного аграрного университета*

---

**Аннотация.** В статье особое внимание уделено осуществлению резидентами валютных операций, а также применению административной ответственности за нарушение валютного законодательства.

**Ключевые слова:** валютное законодательство, валютные ценности, валютный контроль, административная ответственность.

Понятие внешнеторговой деятельности приведено в Федеральном законе от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (далее – Закон № 164-ФЗ). Согласно ст. 2 Закона № 164-ФЗ внешнеторговая деятельность – это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью. Внешней торговлей товарами признается импорт и(или) экспорт товаров. Импорт товаров – это ввоз товара на таможенную территорию РФ без обязательства об обратном вывозе. Экспорт товара – это вывоз товара с таможенной территории РФ без обязательства об обратном ввозе. Наибольшее затруднение вызывает квалификация сделок при выполнении работ (оказании услуг). Внешней торговлей услугами признается оказание услуг (выполнение работ), которое включает в себя производство, распределение, маркетинг, доставку услуг (работ) и осуществляется способами, указанными в ст. 33 Закона № 164-ФЗ. Согласно ст. 33 Закона № 164-ФЗ внешняя торговля услугами осуществляется 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.

Таким образом, при выполнении работ (оказании услуг) сделка будет признаваться внешнеторговой, если одной из сторон сделки является иностранное лицо. В соответствии со ст. 2 Закона № 164-

ФЗ иностранным признается физическое лицо, юридическое лицо или не являющаяся юридическим лицом по праву иностранного государства организация, которые не являются российскими лицами. Следовательно, если российская организация на территории РФ оказывает услуги иностранному заказчику, то такая сделка признается внешнеторговой (постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.05.2006 № Ф04-2962/2006(22729-А03-23).

Любые российские лица и иностранные лица обладают правом осуществления внешнеторговой деятельности. Это право может быть ограничено в случаях, предусмотренных международными договорами РФ, Законом № 164-ФЗ и другими федеральными законами.

Валютное законодательство РФ состоит из Федерального Закона от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее – Закон № 173-ФЗ), принятых в соответствии с ним федеральных законов (актов валютного законодательства РФ) и нормативных правовых актов по вопросам валютного регулирования, принятых органами валютного регулирования (актов органов валютного регулирования).

Контроль за соблюдением резидентами и нерезидентами валютного законодательства РФ в соответствии со ст. 22 Закона № 173-ФЗ в пределах своих полномочий осуществляется органами и агентами валютного контроля (см. схему):



К органам валютного контроля относятся Центральный банк РФ и Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (далее – Росфиннадзор), на которую функции органа валютного контроля были возложены постановлением Правительства РФ от 08.04.2004 № 198.

В соответствии с п. 4 Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора, утвержденного постановлением Правительства РФ от 15.06.2004 № 278, Росфиннадзор осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы.

Органы и агенты валютного контроля осуществляют контроль соблюдения резидентами и нерезидентами валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования в ходе проведения проверок.

Органы и агенты валютного контроля и их должностные лица в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ имеют право (ч. 1 ст. 23 Закона № 173-ФЗ):

1) проводить проверки соблюдения резидентами и нерезидентами актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования;

2) проводить проверки полноты и достоверности учета и отчетности по валютным операциям резидентов и нерезидентов;

3) запрашивать и получать документы и информацию, которые связаны с проведением валютных операций, открытием и ведением счетов. Обязательный срок для представления документов по запросам органов и агентов валютного контроля не может составлять менее семи рабочих дней со дня подачи запроса.

Органы валютного контроля и их должностные лица в пределах своей компетенции имеют право (ч. 2 ст. 23 Закона № 173-ФЗ):

1) выдавать предписания об устранении выявленных нарушений актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования;

2) применять установленные законодательством РФ меры ответственности за нарушение актов валютного законодательства РФ и актов органов валютного регулирования.

Меры административной ответственности за нарушения валютного законодательства и актов органов валютного регулирования установлены ст. 15.25 Кодекса РФ об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ).

Объективную сторону правонарушений, ответственность за которые предусмотрена ст. 15.25 КоАП РФ, образуют противоправные деяния (действия и бездействия) лиц (субъектов), осуществляемые в нарушение норм права, установленных валютным законодательством РФ и актами валютного регулирования.

Согласно п. 80 ч. 2 ст. 28.3 КоАП РФ протоколы об административных правонарушениях вправе составлять должностные лица органов и агентов валютного контроля об административных правонарушениях, предусмотренных ч. 1 ст. 19.4, ч. 1 ст. 19.5, ст. 19.6, 19.7 (табл. 1), ст. 15.25 КоАП (табл. 2 и табл. 3).

Таблица 1

#### АДМИНИСТРАТИВНЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ ПРОТИВ ПОРЯДКА УПРАВЛЕНИЯ

| Номер статьи КоАП | Содержание нарушения                                                                                                                                                                                                             | Мера ответственности                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ст. 19.4 ч. 1     | Неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей          | предупреждение или наложение административного штрафа:<br>на граждан – от пятисот до одной тысячи рублей;<br>на должностных лиц – от одной тысячи до двух тысяч рублей                                                                                           |
| ст. 19.5 ч. 1     | Невыполнение в установленный срок законного предписания (постановления, представления, решения) органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор (контроль), об устранении нарушений законодательства          | наложение административного штрафа:<br>на граждан в размере от трехсот до пятисот рублей;<br>на должностных лиц – от одной тысячи до двух тысяч рублей или дисквалификацию на срок до трех лет;<br>на юридических лиц – от десяти тысяч до двадцати тысяч рублей |
| ст. 19.6          | Непринятие по постановлению (представлению) органа (должностного лица), рассмотревшего дело об административном правонарушении, мер по устранению причин и условий, способствовавших совершению административного правонарушения | наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от трехсот до пятисот рублей                                                                                                                                                                     |

|          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                        |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ст. 19.7 | Непредставление или несвоевременное представление в государственный орган (должностному лицу) сведений (информации), представление которых предусмотрено законом и необходимо для осуществления этим органом (должностным лицом) его законной деятельности, а равно представление в государственный орган (должностному лицу) таких сведений (информации) в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ст. 19.7.1, 19.7.2, 19.7.3, 19.8, 19.19 КоАП РФ | наложение административного штрафа:<br>на граждан в размере от ста до трехсот рублей;<br>на должностных лиц – от трехсот до пятисот рублей;<br>на юридических лиц – от трех тысяч до пяти тысяч рублей |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Дела об административных правонарушениях, предусмотренных ч. 1 ст. 19.4, ч. 1 ст. 19.5, ст. 19.6, 19.7, рассматриваются мировыми судьями (ст. 23.1 КоАП).

Дела об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.25 КоАП, рассматривают органы валютного контроля (ст. 23.60 КоАП).

Резиденты и нерезиденты при осуществлении валютных операций, открытии счетов (вкладов) в банках за пределами территории РФ должны соблюдать правила и ограничения, установленные действующим валютным законодательством РФ, а также знать, что за нарушения валютного законодательства РФ они могут быть привлечены к административной ответственности в соответствии со статьей 15.25 КоАП РФ, а за нарушения на сумму более 5 млн. рублей руководители организаций могут быть привлечены к уголовной ответственности в соответствии со статьей 193 УК РФ.

Согласно п. 6 ч. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ к резидентам относятся:

- а) физические лица, являющиеся гражданами РФ, за исключением граждан РФ, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства;
- б) постоянно проживающие в РФ на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;
- в) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ;
- г) находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения резидентов, указанных в подпункте «в» настоящего пункта;
- д) дипломатические представительства, консульские учреждения РФ и иные официальные представительства РФ, находящиеся за пределами территории РФ, а также постоянные представительства РФ при межгосударственных или межправительственных организациях;
- е) РФ, субъекты РФ, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых Законом № 173-ФЗ и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами и другими нормативными правовыми актами.

Таким образом, перечень резидентов РФ является закрытым.

Согласно п. 7 ч. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ к нерезидентам относятся:

- а) физические лица, не являющиеся резидентами в соответствии с пп. «а» и «б» п. 6 ч. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ;
- б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;
- в) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;
- г) аккредитованные в РФ дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;
- д) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в Российской Федерации;

е) находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов, указанных в пп. «б» и «в» п. 7 ч. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ;

ж) иные лица, не указанные в п. 6 ч. 1 ст. 173-ФЗ.

Таким образом, перечень нерезидентов РФ открыт.

Перечень валютных операций установлен п. 9 ч. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ. К валютным операциям относятся:

а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

г) ввоз на таможенную территорию РФ и вывоз с таможенной территории РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;

д) перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый за пределами территории РФ;

е) перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории РФ, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории РФ.

К валютным ценностям относятся иностранная валюта и внешние ценные бумаги (п. 5 ч. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ).

#### **НАРУШЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ-РЕЗИДЕНТАМИ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

Физические лица-резиденты могут быть привлечены к административной ответственности за нарушения валютного законодательства, приведенные в табл. 2.

*Таблица 2*

#### **МЕРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ К ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦАМ-РЕЗИДЕНТАМ ЗА НАРУШЕНИЯ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РФ**

| <b>Номер статьи<br/>КоАП</b> | <b>Содержание нарушения</b>                                                                                                     | <b>Мера ответственности</b>                                                                                         |
|------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ст. 15.25 ч. 1               | Проведение незаконной (запрещенной) валютной операции                                                                           | наложение административного штрафа в размере от трех четвертых до одного размера суммы незаконной валютной операции |
| ст. 15.25 ч. 2               | Нарушение установленного порядка открытия счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации | наложение административного штрафа в размере от 1 000 до 1 500 руб.                                                 |

Незаконной валютной операцией является проведение расчетов физических лиц-резидентов с нерезидентами на территории РФ в наличной валюте РФ или иностранной валюте при купле-продаже товаров.

Незаконными (запрещенными) валютными операциями являются также получение физическим лицом-резидентом наличной валюты РФ и иностранной валюты в дар от нерезидента или дарение, завещание нерезиденту наличной валюты РФ, получение наличной валюты РФ от нерезидента по праву наследования.

Незаконной валютной операцией является вывоз физическими лицами-резидентами с таможенной территории РФ иностранной валюты и(или) валюты РФ сверх установленных валютным законодательством норм (не превышающей в эквиваленте 10 000 дол. США – ч. 3 ст. 15 Закона № 173-ФЗ).

В соответствии с ч. 2 ст. 12 Закона № 173-ФЗ резиденты обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории РФ, не позднее одного месяца со дня открытия (закрытия) счета или изменения реквизитов таких счетов (вкладов). Форма уведомления утверждена приказом ФНС России от 10.08.2006 № САЭ-3-09/518 «Об утверждении форм уведомлений об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и о наличии счетов в банках за пределами территории РФ».

### НАРУШЕНИЯ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ-РЕЗИДЕНТАМИ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Юридические лица-резиденты могут быть привлечены к ответственности за нарушения валютного законодательства, приведенные в табл. 3.

Таблица 3

#### МЕРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ К ЮРИДИЧЕСКИМ ЛИЦАМ-РЕЗИДЕНТАМ ЗА НАРУШЕНИЯ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РФ

| Номер статьи КоАП | Содержание нарушения                                                                                                                                                                                                                                              | Мера ответственности                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ст. 15.25 ч. 1    | Проведение незаконной (запрещенной) валютной операции                                                                                                                                                                                                             | наложение административного штрафа в размере от 75% до 100 % суммы незаконной валютной операции                                                                                                                                                                                                                                          |
| ст. 15.25 ч. 2    | Нарушение установленного порядка открытия счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории РФ                                                                                                                                                     | наложение административного штрафа:<br>на юридическое лицо в размере от 50 000 до 100 000 руб.;<br>на должностное лицо в размере от 5 000 до 10 000 руб.                                                                                                                                                                                 |
| ст. 15.25 ч. 4    | На банковский счет резидента в контрактные сроки не поступила от иностранного партнера (заказчика) иностранная валюта (валюта РФ) за переданные заказчику товары (выполненные работы, оказанные услуги)                                                           | наложение административного штрафа на должностных лиц и юридических лиц в размере от трех четвертых до одного размера суммы денежных средств, не зачисленных на счета в уполномоченных банках. Если сумма незачисленных средств более 5 млн.руб., то должностное лицо может быть привлечено к уголовной ответственности по ст. 193 УК РФ |
| ст. 15.25 ч. 5    | Невыполнение резидентом в установленный срок обязанности по возврату в РФ денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию РФ (не полученные на таможенной территории РФ) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги либо | наложение административного штрафа на должностных лиц и юридических лиц в размере от трех четвертых до одного размера суммы денежных средств, не возвращенных в РФ. Если не возвращен аванс                                                                                                                                              |

|                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                              |
|----------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                | за непереданные информацию или результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них                                                                                                                                                                                                                                                      | на сумму более 5 млн. руб. – уголовная ответственность (ст. 193 УК РФ)                                                                       |
| ст. 15.25 ч. 6 | Несоблюдение установленных порядка или сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям, нарушение установленного порядка использования специального счета и(или) резервирования, нарушение установленных единых правил оформления паспортов сделок либо нарушение установленных сроков хранения учетных и отчетных документов или паспортов сделок | наложение административного штрафа:<br>на должностных лиц в размере от 4 000 до 5 000 руб.;<br>на юридических лиц – от 40 000 до 50 000 руб. |

Незаконными (запрещенными) валютными операциями являются:

– расчеты юридических лиц-резидентов с нерезидентами в наличной валюте РФ и иностранной валюте при купле-продаже товаров, не относящихся к розничной торговле и не связанных с оказанием физическим лицам-нерезидентам на территории РФ транспортных, гостиничных и других услуг, перечисленных в ч. 2 ст. 14 Закона № 173-ФЗ;

– операции, связанные с переводом на свои счета (во вклады), открытые в банках, за пределами территории РФ, не предусмотренные ч. 4 и ч. 5 ст. 12 Закона № 173-ФЗ;

– проведение юридическими лицами-резидентами расчетов при осуществлении валютных операций с использованием счетов, открытых в банках за пределами территории РФ с нарушением требований ч. 2 и ч. 4 ст. 14 Закона № 173-ФЗ.

Объективную сторону состава административного правонарушения за нарушение установленного порядка открытия счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории РФ, может образовать неуведомление в установленный срок налоговых органов об открытии счета (вклада) или изменении реквизитов счетов в банке, находящемся за пределами территории РФ.

Кроме контроля за порядком открытия (закрытия) счета в банке за пределами территории РФ налоговые органы на основании ч. 7 ст. 12 Закона № 173-ФЗ осуществляют контроль за представлением резидентами отчетности по счетам, открытым в банках за пределами территории РФ.

Порядок представления резидентами отчета установлен постановлением Правительства РФ от 28.12.2005 № 819 «Об утверждении Правил представления резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ» (далее – Постановление № 819).

В соответствии с п. 3 и п. 4 Постановления № 819 юридические лица-резиденты ежеквартально, в течение 30 дней по окончании квартала, представляют в налоговый орган по месту своего учета отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ в 2-х экземплярах по форме, указанной в приложении к Постановлению № 819, и банковские документы (банковские выписки или иные документы, выданные банком в соответствии с законодательством государства, в котором зарегистрирован банк), подтверждающие сведения, указанные в отчете (далее – подтверждающие банковские документы) по состоянию на последнюю календарную дату отчетного квартала.

При этом по каждому счету (вкладу), открытому в банке за пределами территории РФ, представляется отдельный отчет с подтверждающими банковскими документами.

В соответствии с п. 9 Постановления № 819 днем представления отчета и подтверждающих банковских документов в налоговый орган является:

– при представлении вышеназванных документов непосредственно резидентом либо его представителем – дата, указанная в отметке налогового органа о принятии отчета;

– при направлении вышеназванных документов заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении – дата направления резидентом заказного почтового отправления с уведомлением о вручении.

Предметом административного правонарушения является непредставление (не своевременное представление) резидентом в налоговый орган отчета о движении денежных средств по счетам в банках за пределами территории РФ с подтверждающими банковскими документами либо представление отчета без подтверждающих банковских документов или ненадлежащим образом оформленных подтверждающих банковских документов.

Важнейшим направлением валютного контроля, осуществляемым органами и агентами валютного контроля, является контроль за выполнением резидентами обязанности, установленной в ч. 1 ст. 19 Закона № 173-ФЗ, по получению на свои банковские счета в уполномоченных банках в срок, предусмотренный внешнеторговым договором (контрактом), иностранной валюты или валюты РФ, причитающейся за переданные нерезидентам товары, выполненные для нерезидентов работы, оказанные нерезидентам услуги либо за переданные нерезидентам информацию или результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

Исчерпывающий перечень случаев, в которых резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту РФ, установлен в ч. 2 ст. 19 Закона № 173-ФЗ.

Пунктом 1 ч. 1 ст. 19 Закона № 173-ФЗ установлено, что при осуществлении внешнеторговой деятельности резиденты, если иное не установлено Законом № 173-ФЗ, обязаны обеспечить в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами), получение от нерезидентов на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты РФ, причитающейся за переданные нерезидентам товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданную им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них. При определении срока поступления выручки необходимо исходить из условий заключенного договора, в том числе при определении порядка исчисления периода времени, в течение которого покупатель должен оплатить товар, и даты (момента), с которого должен исчисляться данный период времени. Начало исчисления срока оплаты товара может не совпадать с датой фактического пересечения экспортируемыми товарами таможенной границы РФ. Также необходимо учитывать, что не является нарушением п. 1 ч. 1 ст. 19 Закона № 173-ФЗ получение денежных средств с нарушением контрактных сроков за товары, еще не переданные покупателю (авансы, предоплаты). Если договором не определен срок оплаты товара, покупатель обязан оплатить товар непосредственно до или после его передачи продавцом. В случае, если договором предусмотрена оплата товара после его передачи, но срок оплаты договором не определен, в соответствии со ст. 314 ГК РФ обязательство по оплате должно быть исполнено в разумный срок. При определении разумного срока оплаты товара исходя из положений п. 1 ст. 810 ГК РФ следует считать 30 дней с момента возникновения обязательств по оплате товара. Аналогичный порядок применяется к договорам на импорт товаров.

Дополнительные соглашения к договорам, изменяющие сроки получения денежных средств за переданные товары, должны быть приняты до истечения договорных сроков.

Не является нарушением валютного законодательства незачисление на счет резидента сумм комиссионного вознаграждения и банковских расходов в иностранной валюте или валюте РФ при наличии соответствующего условия во внешнеторговом договоре (контракте), а именно: что комиссионные расходы и банковские расходы, связанные с оплатой услуг банков-корреспондентов, несет продавец.

Также не признаются административным правонарушением, предусмотренным ч. 4 ст. 15.25 КоАП РФ, случаи неполучения резидентом денежных средств за переданные нерезиденту товары, связанные с возвратом товаров в контрактные сроки или в сроки, установленные в соглашении о возврате товаров.

В соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 19 Закона № 173-ФЗ резиденты обязаны в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами), обеспечить возврат в РФ денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию РФ (не полученные на таможенной территории РФ) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, непереданные информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них. За невыполнение резидентом обязанности по возврату в РФ коммерческого кредита, предоставленного резидентом нерезиденту в виде предварительной оплаты по внешнеторговому договору, применяется административная ответственность, предусмотренная ч. 5 ст. 15.25 КоАП РФ.

Частью 6 ст. 15.25 КоАП РФ предусмотрена ответственность за несоблюдение установленного порядка или сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям либо нарушение единых правил оформления паспорта сделки, установленных сроков хранения учетных и отчетных документов или паспортов сделки.

В соответствии с п. 2 ч. 2 ст. 24 Закона № 173-ФЗ резиденты и нерезиденты, осуществляющие в РФ валютные операции, обязаны в установленном порядке вести учет и составлять отчетность по проводимым валютным операциям, обеспечивать сохранность соответствующих документов и материалов в течение не менее трех лет со дня совершения соответствующей валютной операции, но не ранее срока исполнения договора.

В соответствии с ч. 1 ст. 20 Закона № 173-ФЗ Центральный банк РФ в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям может устанавливать единые правила оформления резидентами в уполномоченных банках паспорта сделки (далее – ПС) при осуществлении валютных операций между резидентом и нерезидентом.

Сроки представления резидентом в уполномоченный банк документов для оформления ПС (не позднее осуществления первой валютной операции по контракту или иного исполнения обязательств по контракту) установлены п. 3.14 Инструкции Банка России от 15.06.2004 № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок» (далее – Инструкция 117-И). Форма ПС приведена в приложении № 4 к Инструкции 117-И.

Паспорт сделки не оформляется в случаях, установленных п. 3.2 Инструкции 117-И, частности, если общая сумма контракта не превышает в эквиваленте 5 000 долларов США по курсу, установленному банком на дату заключения контракта.

Оформление двух паспортов сделки в разных банках по одному контракту является нарушением единых правил оформления паспортов сделок и влечет административную ответственность по ч. 6 ст. 15.25 КоАП РФ (постановление ФАС СЗО от 27.11.2008 № А66-4237/2008).

Положением Банка России от 01.06.2004 № 258-П «О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций» (далее – Положение 258-П) установлены сроки представления в уполномоченный банк справки о подтверждающих документах, справки о поступлении валюты РФ.

Согласно ч. 4 ст. 5 Закона № 173-ФЗ единые формы учета и отчетности по валютным операциям, порядок и сроки их представления устанавливает ЦБ РФ. Перечень форм учета и отчетности по валютным операциям установлен Указанием ЦБ РФ от 10.12.2007 № 1950-У «О формах учета по валютным операциям, осуществляемым резидентами, за исключением кредитных организаций и валютных бирж», вступившим в силу с 27 января 2008 года.

Формами учета по валютным операциям для резидентов, за исключением кредитных организаций и валютных бирж, являются:

справка о валютных операциях, указанная в п. 1.2 Инструкции № 117-И и составляемая в соответствии с приложением 1 к Инструкции № 117-И;

справка о поступлении валюты Российской Федерации, указанная в пп. 2.3.2 п. 2.3 Инструкции № 117-И и в п. 2.6 Положения № 258-П, составляемая в соответствии с приложением 2 к Положению № 258-П;

справка о подтверждающих документах, указанная в п. 2.2 Положения № 258-П и составляемая в соответствии с приложением 1 к Положению № 258-П.

До 27.01.2008 г. к формам учета и отчетности по валютным операциям были отнесены паспорт сделки и формы отчетов о движении денежных средств в банках, расположенных за пределами территории РФ.

Таким образом, дело об административном правонарушении по ч. 6 ст. 15.25 КоАП РФ в отношении резидентов возбуждается по случаям:

- нарушения единых правил оформления паспорта сделки;
- непредставления или представления с нарушением установленных сроков и установленного порядка отчета о движении денежных средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ;

– нарушения установленных сроков представления форм учета по валютным операциям, поименованных в Указании № 1950-У;

– нарушения установленных сроков хранения учетных и отчетных документов и паспортов сделок.

Кроме того, за непредставление или несвоевременное представление должностному лицу органа или агента валютного контроля сведений (информации), а равно представление сведений (информации) в неполном объеме или в искаженном виде резиденты могут быть привлечены к административной ответственности, установленной статьей 19.7 КоАП РФ (см. табл. 1). При выявлении органами и агентами валютного контроля вышеуказанного нарушения решение о привлечении резидента к ответственности принимает мировой судья, аналогично нарушениям, установленным ст. 19.4, ч. 1 ст. 19.5, ст. 19.6 КоАП РФ.

## **ОБЗОР АРБИТРАЖНОЙ ПРАКТИКИ ЗА НАРУШЕНИЯ ВАЛЮТНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **Выплата заработной платы физическим лицам-нерезидентам в валюте РФ (постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 № 15693/07)**

В качестве объективной стороны состава административного правонарушения обществу вменено осуществление незаконной валютной операции, выразившейся в выдаче иностранным гражданам по расчетно-кассовым ордерам из кассы общества заработной платы в валюте РФ.

По мнению Росфиннадзора, общество при совершении такой валютной операции допустило нарушение ч. 2 ст. 14 Закона № 173-ФЗ, согласно которой расчеты при осуществлении валютных операций производятся юридическими лицами-резидентами через банковские счета в уполномоченных банках, порядок открытия и ведения которых определяется Центральным банком РФ.

Высший арбитражный суд РФ указал, что данный вывод основан на неправильном толковании норм права.

Часть 1 ст. 15.25 КоАП РФ предусматривает административную ответственность за осуществление незаконных валютных операций, то есть осуществление валютных операций, запрещенных валютным законодательством РФ.

Исходя из ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ, под незаконными валютными операциями следует понимать валютные операции, запрещенные валютным законодательством РФ.

В валютном законодательстве РФ не содержится запрета на выдачу российским юридическим лицом заработной платы иностранным гражданам в валюте РФ. Исходя из ст. 6 Закона № 173-ФЗ, валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением отдельных валютных операций, предусмотренных Законом № 173-ФЗ, к которым названная операция не относится, в связи с чем она является операцией, разрешенной валютным законодательством.

Поскольку валютная операция, совершаемая при выдаче российским юридическим лицом иностранным гражданам наличных денежных средств в валюте РФ в качестве заработной платы, разрешена законом и не ограничена требованиями об использовании специального счета и о резервировании, она не может быть отнесена к категории незаконных валютных операций, совершение которых образует объективную сторону состава административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ.

### **Расчеты с физическими и юридическими лицами-резидентами за предоставленные товары (работы, услуги) наличной валютой РФ (постановления Президиума ВАС РФ от 17.02.2009 № 12089/08, от 01.09.2009 № 4140/09)**

Физическому лицу-резиденту, являющемуся индивидуальным предпринимателем, вменено осуществление незаконной валютной операции, выразившейся в получении от иностранного гражданина в качестве платы за товары 630 018 рублей наличным расчетом.

По мнению Росфиннадзора, предприниматель при совершении такой валютной операции допустил нарушение ч. 3 ст. 14 Закона № 167-ФЗ, согласно которой расчеты при осуществлении валютных операций производятся физическими лицами-резидентами через банковские счета в уполномоченных банках, порядок открытия и ведения которых устанавливается Центральным банком РФ.

Высший арбитражный суд РФ указал, что данный вывод основан на неправильном толковании норм права.

Часть 1 ст. 15.25 КоАП РФ предусматривает административную ответственность за осуществление незаконных валютных операций, то есть осуществление валютных операций, запрещенных валютным законодательством РФ.

Исходя из ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ, под незаконными валютными операциями следует понимать валютные операции, запрещенные валютным законодательством РФ.

Таким образом, проведение расчетов при осуществлении валютной операции, не запрещенной законодательством, не образует объективной стороны состава административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ.

В валютном законодательстве Российской Федерации не содержится запрета на получение физическим лицом, являющимся гражданином Российской Федерации, от нерезидента наличных денежных средств в валюте Российской Федерации в качестве платы за передачу товаров, выполнение работ, оказание услуг.

Исходя из ст. 6 Закона № 173-ФЗ, валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением отдельных валютных операций, предусмотренных Законом № 173-ФЗ, к которым названная операция не относится, в связи с чем она является операцией, разрешенной валютным законодательством.

Таким образом, валютная операция, совершаемая при получении российским физическим или юридическим лицом от иностранного гражданина либо организации в счет передачи товаров, выполнения работ, оказания услуг наличных денежных средств в валюте РФ, не запрещенная законом, не может быть отнесена к категории незаконных валютных операций, совершение которых образует объективную сторону состава административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ.

**Выдача юридическими лицами сотрудникам,  
направляемым в служебную командировку за пределы РФ,  
наличных денежных средств в иностранной валюте  
(постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 № 0840/07)**

Обществу вменено осуществление незаконной валютной операции, выразившейся в выдаче сотруднику, направляемому в служебную командировку, по расходно-кассовому ордеру из кассы общества 500 долларов США в подотчет на командировочные расходы.

Высший арбитражный суд РФ указал, что данный вывод основан на неправильном толковании норм права.

Часть 1 ст. 15.25 КоАП РФ предусматривает административную ответственность за осуществление незаконных валютных операций, то есть осуществление валютных операций, запрещенных валютным законодательством РФ.

Исходя из ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ, под незаконными валютными операциями следует понимать валютные операции, запрещенные валютным законодательством РФ.

Таким образом, проведение расчетов при осуществлении валютной операции, не запрещенной законодательством, не образует объективной стороны состава административного правонарушения, предусмотренного частью 1 статьи 15.25 КоАП РФ.

В соответствии с ч. 2 ст. 5 Закона № 173-ФЗ валютные операции осуществляются без ограничений, если порядок осуществления валютных операций не установлен органами валютного регулирования.

Поскольку валютная операция, совершаемая при выдаче юридическим лицом-резидентом сотруднику, направляемому в служебную командировку за пределы РФ, наличных денежных средств в иностранной валюте на командировочные расходы, разрешена законом, она не может быть отнесена к категории незаконных валютных операций, совершение которых образует объективную сторону состава административного правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ.

# РЕДАКЦИОННАЯ ПОДПИСКА НА ЕЖЕКВАРТАЛЬНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

## «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ»

**Вы можете подписаться с любого месяца:**

1. Оплатите подписку и заполните карточку заказа.
2. Копию платежного поручения и заполненную карточку заказа отправьте по факсу:

**(812) 492-94-96**

или по адресу редакции:

**197342, Санкт-Петербург, ул. Торжковская 10, каб. 201.**

3. После получения карточки заказа и копии платежного поручения Вам будет выслан оригинал счета-фактуры по адресу доставки.

**Стоимость 1-го номера – 242 руб., в т.ч. 10% НДС – 22 руб.**

### ОБРАЗЕЦ ЗАПОЛНЕНИЯ ПЛАТЕЖНОГО ПОРУЧЕНИЯ

|                                                                                                                      |               |          |                      |             |   |   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------|----------------------|-------------|---|---|
| ГРКЦ ГУ БАНКА РОССИИ ПО Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГУ<br>Г. САНКТ-ПЕТЕРБУРГ<br>Банк получателя                                 |               | БИК      | 044030001            |             |   |   |
|                                                                                                                      |               | Сч. №    |                      |             |   |   |
| ИНН 7814001461                                                                                                       | КПП 781401001 | Сч. №    | 40503810600001000001 |             |   |   |
| УФК по г. Санкт-Петербургу<br>(ОФК 10, Центр подготовки персонала ФНС России,<br>г. Санкт-Петербург л/с 03721147580) |               | Вид оп.  | 01                   | Срок плат.  | 6 |   |
|                                                                                                                      |               | Наз. пл. |                      | Очер. плат. |   |   |
|                                                                                                                      |               | Код      |                      | Рез. поле   |   |   |
| Получатель                                                                                                           |               |          |                      |             |   |   |
| 182 3 02 02041 01 0000 440                                                                                           | 40270563000   | 0        | 0                    | 0           | 0 | 0 |

Назначение П. 3 разрешения № 14758109 – за журнал «НАЛОГИ И ФИНАНСЫ» 2010 год

платежа согласно инф. письму от 11.03.2010 № 1

Почтовый адрес доставки:

Телефон:

### КАРТОЧКА ЗАКАЗА 2010

ОТМЕТЬТЕ НУЖНЫЕ НОМЕРА

|   |   |   |   |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|

ИНН           КОЛИЧЕСТВО ЭКЗЕМПЛЯРОВ

ПОЛУЧАТЕЛЬ   
(полное наименование организации)

АДРЕС ДОСТАВКИ   
(индекс, город, улица, дом, корпус, квартира, а/я, до востребования)

ЮРИДИЧЕСКИЙ АДРЕС   
(для оформления счета-фактуры)

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ ОТ  №

СУММА

КОНТАКТНОЕ ЛИЦО   
(Ф.И.О.)

ТЕЛ/ФАКС  ПОДПИСЬ   
(с кодом города)



## **ЦЕНТР ПОДГОТОВКИ ПЕРСОНАЛА**

ФНС России, г. Санкт-Петербург  
ул. Торжковская 10, тел.: (812) 492-79-63

Лицензия на право ведения образовательной деятельности в сфере дополнительного профессионального образования от 17.06.2008 серия А № 101861 Рег. № Д818

### **ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ПЕРЕПОДГОТОВКА ПО ПРОГРАММЕ «НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ» 520 ЧАСОВ**

**Стоимость обучения – 35 000 руб.**

**(Дополнительно к высшему  
и среднему специальному образованию)**

Целью курса является овладение современными методами налогообложения. По окончании курсов проводится аттестация и выдается диплом о профессиональной переподготовке.

СТОИМОСТЬ ОБУЧЕНИЯ НДС НЕ ОБЛАГАЕТСЯ.

#### **Условия проведения курсов:**

- Занятия проводятся по адресу: ул. Торжковская 10.
- Начало занятий – по мере комплектования групп.
- Режим занятий – 2 раза в неделю по 4 академических часа.
- Слушатели обеспечиваются комплектом нормативных документов.
- Занятия проводят штатные преподаватели Центра подготовки персонала, специалисты УФНС России по Санкт-Петербургу, преподаватели Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета.

#### **ИНФОРМАЦИЯ И ЗАПИСЬ НА КУРСЫ ПО ТЕЛЕФОНАМ:**

**т/ф 492-79-63, 496-18-35**

**[http://: www.nalog-edu.ru](http://www.nalog-edu.ru)**

На правах рекламы