

ФИНАНСОВЫЕ И БУХГАЛТЕРСКИЕ КОНСУЛЬТАЦИИ

Оценка средств контроля в ходе аудита: методические приемы и рекомендации

Обобщение судебной практики по налоговым спорам за март 2011 года

Квалификация и учет SIM-карты и карты оплаты услуг мобильной связи для целей бухгалтерского учета. Оперативный учет SIM-карт

Учет расходов по «переходящим» отпускам

По вопросам подписки на электронный журнал
«Финансовые и бухгалтерские консультации»
обращайтесь к Светашеву Владимиру
по адресу: dso_admin@fbk.ru

По поводу сотрудничества с электронным
журналом можно связываться с координатором
проекта Скотниковым Александром
тел.: +7 (495) 737-5353, e-mail: infopress@fbk.ru

СОДЕРЖАНИЕ

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

3 ОЦЕНКА СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ В ХОДЕ АУДИТА: МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Е.Л. СКВИРСКАЯ

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

14 УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ / НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ / НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ / ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ / СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ / ОТВЕТСТВЕННОСТЬ / ОТЧЕТНОСТЬ / БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ / ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ / ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО / СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ / РАЗНОЕ

ДЕЛА СУДЕБНЫЕ

21 ОБОБЩЕНИЕ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ ЗА МАРТ 2011 ГОДА

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

26 КВАЛИФИКАЦИЯ И УЧЕТ SIM-КАРТЫ И КАРТЫ ОПЛАТЫ УСЛУГ МОБИЛЬНОЙ СВЯЗИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ОПЕРАТИВНЫЙ УЧЕТ SIM-КАРТ

М.А. МАСЛЕННИКОВА

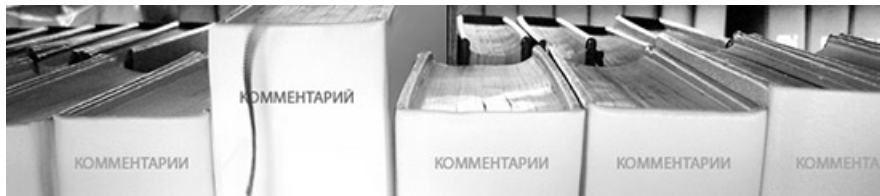
СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ. ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ

31 УЧЕТ РАСХОДОВ ПО «ПЕРЕХОДЯЩИМ» ОТПУСКАМ

А.М. ХОМИЧ, А.И. СОТОВ

НОВОСТИ КОМПАНИИ «ФБК»

33 ИССЛЕДОВАНИЯ ФБК / КОНФЕРЕНЦИИ / НОВЫЕ ПРОЕКТЫ ФБК /
НАШИ СОБЫТИЯ / НАШИ АНОНСЫ



Оценка средств контроля в ходе аудита: методические приемы и рекомендации



Е.Л. Сквирская
директор департамента
методологии аудита
компании «ФБК»

В данной статье анализируются методы оценки в ходе аудита адекватности и применимости средств контроля, которые использует в процессе своей деятельности аудируемое лицо. Для описываемых методик приводятся образцы подготовки аудитором рабочей документации. Также рассматриваются вопросы проведения выборочных проверок средств контроля, включая методы определения объема выборок при тестировании средств контроля.

В рамках действующих в настоящее время федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ФПСАД) на аудитора в ходе получения понимания системы внутреннего контроля (СВК) аудируемого лица возлагается обязанность оценить, как организованы средства контроля, т.е. их адекватность, и установить факт их применения (см. ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»¹). Результаты этой оценки аудитор должен документировать.

Аналогичные требования закреплены и в международных стандартах аудита (МСА). Они регламентируются МСА 315 «Выявление и оценивание риска существенного искажения финансовой отчетности в ходе получения понимания деятельности и среды, в которой действует организация»². Требования, установленные МСА 315 и ФПСАД № 8, в основном совпадают, что видно из табл. 1.

Таким образом, и федеральными, и международными стандартами аудита предусмотрено, что в ходе выполнения каждого задания аудитор обязан оценить адекватность средств контроля организации, установить факт их применения и документировать результаты этих процедур.

В системе МСА данные требования увязываются с разработкой дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам, порядок которой регламентирован МСА 330 «Аудиторские процедуры по оцененным рискам»³. Среди действующих ФПСАД и новых федеральных стандартов аудиторской деятельности аналог данного стандарта на настоящий момент отсутствует, однако ФПСАД № 8 содержит положения, указывающие на необходимость разработки аудиторских процедур, увязанных с оцененными рисками существенного искажения.

Приведем требования в отношении аудиторских процедур по оцененным рискам, содержащиеся в стандартах:

«Аудитор обязан разработать и выполнить дальнейшие аудиторские процедуры, чей характер, сроки проведения и объем зависят от и определяются

¹ Утверждено Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

² См. ISA 315. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. In Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2010. <http://web.ifac.org/clarity-center/the-clarified-standards>

³ См. ISA 330. The Auditor's Responses to Assessed Risks. In Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2010. <http://web.ifac.org/clarity-center/the-clarified-standards>

Таблица 1. ТРЕБОВАНИЯ В ОТНОШЕНИИ ОЦЕНКИ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

МСА 315	ФПСАД № 8
Пункт 13. «В процессе получения понимания средств контроля, имеющих отношение к аудиту, аудитор обязан оценить вид этих средств и определить, применялись ли эти средства контроля на практике, путем применения дополнительных процедур помимо опроса персонала»	Пункт 52. «Понимание аудитором системы внутреннего контроля аудируемого лица подразумевает осуществляемую аудитором оценку адекватности организации средств контроля и установление факта их применения»
Пункт 29. «После того как аудитор определил, что значимые риски существуют, он обязан получить понимание средств контроля организации, включая контрольные действия, относящиеся к данному риску»	Пункт 111. «В отношении значимых рисков аудитор, если им это не было сделано ранее, должен оценить организацию установленных в отношении этих рисков средств контроля, включая контрольные действия, и определить, выполнялись ли они»
Пункт 32. «Аудитор обязан документировать: <...> (в) ключевые элементы понимания в отношении каждого из аспектов деятельности организации и ее среды, упомянутых в параграфе 11, и каждого из компонентов внутреннего контроля, определенных в параграфах 14—24, источники информации, на основании которых получено понимание, и выполненные процедуры оценки рисков»	Пункт 120. «Аудитор должен документально оформлять: <...> б) наиболее важную информацию относительно каждого из аспектов деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, указанных в пункте 19 настоящего правила (стандарта), включая информацию о каждом из элементов системы внутреннего контроля, указанных в пункте 42 настоящего правила (стандарта), для оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, источники информации, с помощью которой было достигнуто понимание деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, а также процедуры оценки рисков»

рисками существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности» (п. 6 МСА 330);

«Аудитору необходимо обладать достаточными знаниями о контрольных действиях аудируемого лица, чтобы оценить риски существенного искажения информации на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и разработать дальнейшие аудиторские процедуры с учетом оцененных рисков» (п. 88 ФПСАД № 8).

В соответствии с МСА 330 после того, как риски существенного искажения оценены, аудитор на их основе формирует аудиторский подход к проверке, который может либо состоять в проведении проверки по существу, либо быть комбинированным, т.е. использовать процедуры проверки по существу наряду с тестами контроля¹.

Таким образом, в рамках МСА предусматривается, что на основе понимания СВК аудируемого лица аудитор должен:

- выявить риски существенного искажения, в том числе значимые;
- в отношении этих рисков рассмотреть средства внутреннего контроля аудируемого лица, оценить вид этих средств и определить, применялись ли эти средства на практике;
- установить на основе полученной информации характер аудиторского подхода для получения дальнейших надлежащих аудиторских доказательств;
- разработать дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски.

При определении аудиторского подхода к проверке и разработке дальнейших аудиторских процедур по оцененным

рискам аудитор должен основываться на результатах процедур по рассмотрению средств контроля аудируемого лица.

Какими же практическими приемами должен руководствоваться аудитор и какие проводить процедуры в процессе рассмотрения средств контроля и принятия решений об аудиторском подходе? Международная федерация бухгалтеров (англ. *International Federation of Accountants (IFAC)*) в рамках обобщения наилучшей мировой практики аудита опубликовала на своем сайте «Руководство по применению международных стандартов аудита при аудите малых и средних организаций» (далее — Руководство), в котором рассмотрены методические вопросы, связанные с применением МСА, в том числе относящиеся к оценке и тестированию средств контроля в ходе аудита (главы 12 и 17, том 2 Руководства)².

Первый блок практических рекомендаций для аудиторов, содержащихся в главе 12 данного Руководства, связан собственно с оценкой аудитором адекватности и применимости средств контроля. Такая оценка, как уже указывалось, является обязанностью аудитора и должна проводиться в ходе каждого аудита.

Второй блок рекомендаций (глава 17 Руководства) относится к случаю, когда аудитор определил аудиторский подход как комбинированный и должен перейти к тестированию соответствующих средств контроля.

Далее на основе положений, содержащихся в главах 12 и 17 Руководства, рассмотрим, каковы же методические рекомендации аудитору по вопросам оценки средств контроля и дальнейшему их тестированию.

² См. Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 2010, Second Edition, V. 2, ch. 12, 17. <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

¹ См. п. A3 ISA 330. The Auditor's Responses to Assessed Risks. <http://web.ifac.org/clarity-center/the-clarified-standards>

Методические приемы оценки адекватности и факта применения средств контроля

В ходе рассмотрения средств внутреннего контроля, действующих применительно к оцененным рискам существенного искажения, аудиторам рекомендуется использовать процедуру, включающую следующие этапы:

- 1) выявление рисков существенного искажения (РСИ);
- 2) рассмотрение характера действующих в отношении РСИ средств контроля;
- 3) рассмотрение применимости средства контроля;
- 4) документирование применения соответствующих средств контроля.

Этап 1. Выявление рисков существенного искажения

Задача аудитора на данном этапе заключается в том, чтобы установить, действуют ли в организации средства контроля в отношении РСИ. Здесь аудитору следует рассматривать как РСИ по отчетности в целом, так и специфические риски — в отношении определенных предпосылок подготовки отчетности или ее разделов. При этом предусматривается, что аудитор выявляет и рассматривает исключительно риски, имеющие отношение к аудиту. В отношении этих рисков в СВК организации должны существовать средства контроля, направленные на их снижение (табл. 2).

После того как аудитор подготовил перечень РСИ в разрезе основных бизнес-процессов организации, необходимо:

- проверить, рассмотрены ли все предпосылки подготовки финансовой отчетности;
- выяснить, существуют ли дополнительные риски (на уровне операций или организации в целом), которые

могут привести к существенному искажению финансовой отчетности, если их не устранить.

Этап 2. Рассмотрение характера действующих в отношении РСИ средств контроля

Оценка адекватности разработки руководством контрольных средств, действующих в отношении РСИ, включает оценку того, сможет ли это средство контроля (рассмотренное отдельно или в совокупности с другими средствами) сократить соответствующий риск существенного искажения. При этом необходимо учитывать, что средства контроля делятся на две категории:

- превентивные, т.е. предотвращающие появление существенных искажений;
- выявляющие и корректирующие существенные искажения, если они имеют место.

Средства контроля обычно выявляются в ходе обсуждений (интервью) с персоналом, который ответствен за управление рисками конкретного бизнес-процесса. Для малых организаций это часто может быть интервью с собственником-руководителем или со старшим руководителем. Типичный подход к выявлению средств контроля показан в табл. 3.

Оценку адекватности средств контроля рекомендуется начинать со средств контроля в отношении искажения отчетности в целом. Эти виды средств контроля формируют основу для функционирования специфических средств контроля, действующих в отношении операций и предпосылок подготовки отчетности.

Существует два общепризнанных подхода к рассмотрению аудитором средств контроля — это подходы, ориентированные на рассмотрение средств контроля в отношении:

Таблица 2. Укрупненные примеры средств контроля, действующих в отношении РСИ

Вид риска	Источники риска	Снижающие риск средства контроля
Риск, связанный со всей отчетностью в целом (подготовка ненадежной финансовой отчетности)	Внешние отраслевые факторы. Природа организации. Учетная политика. Цели и задачи организации. Функционирование СВК. Недобросовестность	Средства контроля на уровне организации в целом и основных бизнес-процессов. Общие ИТ-контроли. Контрольные средства в отношении операций
Риск, связанный со всей отчетностью (использование в ходе процесса подготовки отчетности неверных предпосылок)	Бухгалтерские оценочные значения. Допущения руководства. Учетная политика. Наличие операций, не соответствующих характеру деятельности организации, слишком сложных операций и пр. Внесение ненадлежащих правок в бухгалтерскую документацию. Информация, необходимая для подготовки раскрытий в отчетности	Средства контроля на уровне организации. Общие ИТ-контроли. Контрольные средства в отношении операций
Специфические операционные риски (наличие в отчетности неотраженных или отраженных неточно операций)	Выявление (запись) авторизованных операций. Классификация операций. Измерение, отражение в надлежащем периоде. Наличие активов	Средства контроля в отношении операций. Прикладные ИТ-контроли. Специфические средства контроля на уровне организации

Таблица 3. ОСНОВНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ РАССМОТРЕНИЯ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

Действие	Описание
Выявление РСИ	Выявить РСИ для отчетности в целом и специфические (на уровне операций) риски, которые должны быть снижены либо путем предотвращения появления искажений, либо путем их выявления и корректирования
Проведение опроса по процедурам СВК в отношении РСИ	Опросить ответственное лицо или собственника-руководителя о том, какие процедуры СВК существуют для снижения каждого риска. Документировать выявленные в ходе опроса средства контроля. После того как в ходе опроса выявлены достаточные для сокращения конкретного риска средства контроля (достаточность определяется на основе профессионального суждения), можно прекратить опрос. Нет необходимости перечислять все иные средства контроля, которые могут существовать для снижения этого риска, если это специально не оговорено
Документирование результатов	Выявленные средства контроля могут документироваться различными способами: для каждого РСИ, к которому относятся, или в виде матрицы средств контроля, связанных со всеми РСИ. Главное — документировать связь РСИ и относящихся к ним контрольных средств, что позволит оценить, снижают ли выявленные средства контроля соответствующие риски. Если используется матрица средств контроля, необходимо: <ul style="list-style-type: none"> • записывать выявленные процедуры СВК прямо в матрицу и указывать, являются они превентивными (предотвращающими) или выявляющими и исправляющими искажения; • рассмотреть, может ли данное средство контроля снижать и другие риски. Вполне вероятно, что некоторые процедуры СВК могут применяться в отношении нескольких факторов риска. Если в отношении РСИ не выявлены средства контроля, аудитор должен немедленно проинформировать руководство о слабости СВК

1) РСИ, которые приводят к искажению отчетности в целом;

2) специфических операционных РСИ на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности.

Первый подход заключается в том, что:

- каждый риск рассматривается отдельно;
- аудитор идентифицирует все средства контроля, которые относятся к каждому отдельному риску.

В рамках второго подхода разрабатывается так называемая матрица рисков, которая позволяет аудитору выявить:

- множество взаимозависимостей, существующих между рисками и средствами контроля;
- области, для которых внутренний контроль силен;
- области, для которых внутренний контроль слаб;
- ключевые средства контроля в отношении многих рисков (предпосылок), которые должны тестироваться на эффективность функционирования.

Подход, ориентированный на рассмотрение средств контроля в отношении РСИ, которые приводят к искажению отчетности в целом. В рамках данного подхода описание средств контроля, как правило, может строиться так, как показано в табл. 4.

Таблица 4. ОПИСАНИЕ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ В ОТНОШЕНИИ РИСКОВ НА УРОВНЕ ОТЧЕТНОСТИ В ЦЕЛОМ

Риск (цель) контроля	Предпосылка	Средства контроля
Риск 1	С	1) контрольная процедура А 2) контрольная процедура В 3) контрольная процедура С 4) контрольная процедура D
Риск 2	EA	5) контрольная процедура E 6) контрольная процедура F

Риск (цель) контроля	Предпосылка	Средства контроля
		7) контрольная процедура G 8) контрольная процедура H
Риск 3	A	9) контрольная процедура I 10) контрольная процедура J 11) контрольная процедура K 12) контрольная процедура L
Риск 4	CA	13) контрольная процедура M 14) контрольная процедура N 15) контрольная процедура O 16) контрольная процедура P

Примечание: С, E, A — предпосылки руководства в отношении подготовки финансовой отчетности, где С — предпосылка в отношении полноты; E — предпосылка в отношении существования и А — предпосылка в отношении точности.

Поясним, как работает этот метод. Пусть аудитор рассматривает функционирование контрольной среды организации в качестве основы снижения рисков искажения финансовой отчетности в целом. Цель контрольной среды заключается в необходимости для руководства и представителей собственника создать и поддерживать культуру честного и этичного поведения. Некоторые средства контроля, обычно применяемые руководством в отношении данного риска, могут включать:

- последовательную демонстрацию руководством приверженности высоким этическим стандартам;
- снижение руководством такого рода стимулов, которые могли бы побудить сотрудников к нечестным или неэтичным действиям;
- наличие кодекса поведения, устанавливающего этические и моральные стандарты;
- наличие четкого понимания персоналом того, какое поведение считается приемлемым (неприемлемым) и что они должны сделать, если сталкиваются с неприемлемым поведением;

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

- производственные дисциплинарные меры в случае неприемлемого поведения.

Аудитор сначала должен сформулировать цель контроля и затем определить, существуют ли какие-либо средства контроля, снижающие риски. В результате процедур проверки может подготавливаться рабочая документация (табл. 5).

После того как средства контроля выявлены, аудитор на основе профессионального суждения делает вывод, является ли их характер надлежащим для снижения соответствующих РСИ, т.е. адекватны ли они. Формулируя вывод о контрольной среде, аудитор должен оценить следующее:

- создана ли руководством под надзором представителей собственника культура честности и этичного поведения;
- создает ли совокупность элементов контрольной среды надлежащий фундамент для других компонентов внутреннего контроля и не подрываются ли эти другие компоненты слабостью элементов контрольной среды.

Такой вывод может оказать большое влияние на оценку аудитором риска для финансовой отчетности в целом.

Подход, ориентированный на рассмотрение средств контроля в отношении специфических РСИ на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. Данный подход, как правило, применяется на уровне бизнес-процесса и может быть наглядно проиллюстрирован следующей матрицей (см. рис.).

Как же определить на основании приведенной матрицы слабости внутреннего контроля и ключевые средства контроля?

Выявление **слабости** внутреннего контроля происходит следующим образом:

- по каждому столбцу риска необходимо определить, какие контрольные процедуры действуют для его снижения — если существуют достаточные средства контроля, то слабости контроля нет;
- если для риска существует мало процедур или они отсутствуют, может иметь место существенная слабость (например, это риск С, в отношении которого средства контроля не выявлены и для которого имеет место существенная слабость внутреннего контроля) — в такой ситуации от аудитора требуется:

ТАБЛИЦА 5. ОБРАЗЕЦ РАБОЧЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ ПО ОЦЕНКЕ СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

Компонент СВК	Риск	Выявленное средство контроля	Комментарий аудитора о проведенных процедурах
Контрольная среда: этические принципы	Нет приверженности высоким этическим стандартам	Персонал ежегодно подписывается под кодексом поведения, предусматривающим дисциплинарные меры	Ознакомился с корпоративным кодексом, и в нем подчеркнута приверженность высоким этическим стандартам
Контрольная среда: качество персонала	Могут быть наняты некомпетентные сотрудники	В должностных обязанностях для каждой позиции содержатся требования к квалификации персонала	Проверил должностные инструкции по ключевым позициям, в том числе ведение учета, и они являются приемлемыми
Управление риском	Руководство часто не готово к предсказуемым событиям	Деловые риски выявлены и ежегодно оцениваются в ходе планирования	Проверил бизнес-план, в котором перечислены риски, он обновлен и риски оценены

Рис. МАТРИЦА СРЕДСТВ КОНТРОЛЯ

Бизнес-процесс: продажи						
Существенные факторы риска		Риск А	Риск В	Риск С	Риск D	Ключевые средства контроля
	Предпосылки	С	ЕА	АС	СЕ	
Средства контроля	Компоненты СВК					
Процедура 1	Контрольная среда	ВИ				
Процедура 2	Информационные системы		ВИ			
Процедура 3	Контрольные процедуры	П	П		П	Да
Процедура 4	Мониторинг	ВИ				
Процедура 5	Контрольные процедуры		П		П	Да
Процедура 6	Контрольные процедуры					
Процедура 7	Информационные системы	ВИ	ВИ		ВИ	
Являются ли средства контроля надлежащими, т.е. сокращают факторы риска?		Да	Да	Нет	Да	

Примечание: С, Е, А — предпосылки руководства в отношении подготовки финансовой отчетности, где С — предпосылка в отношении полноты; Е — предпосылка в отношении существования; А — предпосылка в отношении точности; П — превентивные средства контроля (направлены на недопущение искажений); ВИ — выявляющие и исправляющие средства контроля.

- запросить о наличии любых иных процедур СВК, в том числе компенсирующих; если таковых нет, может иметь место существенная слабость СВК, о которой следует сообщить руководству и представителям собственника как можно раньше, чтобы можно было предпринять корректирующие действия,
- рассмотреть, требуются ли дальнейшие аудиторские процедуры в ответ на выявленный риск.

Компенсирующие процедуры контроля — это такие процедуры, которые могут быть связаны с данным риском опосредованно. Так, риск отправления готовой продукции заказчику без оформления документов может быть выявлен менеджером по продажам в ходе ежеквартальной проверки объемов продаж. Однако очевидно, что такая контрольная процедура сама по себе не является достаточной для снижения данного риска.

Выявление *ключевого средства* внутреннего контроля. Ключевые средства внутреннего контроля — это средства, действующие одновременно в отношении нескольких РСИ. Для их выявления следует рассмотреть матрицу средств контроля и выявить те процедуры, которые работают в отношении нескольких факторов риска. Например, процедура 3 относится к трем рискам и трем предпосылкам, что является примером средства контроля (часто называемого ключевым), которое при условии его надежности может тестироваться на операционную эффективность, особенно когда такое тестирование способно привести к снижению объема детальных тестов.

Если у аудитора возникают любые сомнения в том, что выявленные средства контроля действительно применяются, ему следует переходить к оценке и документированию функционирования средства контроля только после того, как он убедится, что эти средства контроля применяются на практике.

Последний момент в оценке средства контроля — это формулирование аудитором вывода о том, снижают ли выявленные средства контроля конкретные РСИ. Такая оценка требует применения профессионального суждения. Для каждой предпосылки или РСИ аудитору следует рассмотреть, является ли реакция на него руководства достаточной для снижения риска до приемлемо низкого уровня.

Когда аудитор использует матрицу средств контроля, то нижний ряд матрицы может применяться для документирования вывода о надлежащем характере средств контроля для снижения каждого из факторов риска.

Если аудитор считает, что характер средств контроля не является адекватным, нет необходимости идти дальше и оценивать операционную эффективность. Вполне вероятно, что уже имеет место существенная слабость СВК.

Этап 3. Рассмотрение применяемости средства контроля

Для определения того, применяются ли на практике выявленные средства контроля, аудитору недостаточно провести

только опрос персонала. Объясняется это следующим: люди, как правило, могут надеяться на то, что предусмотренное СВК средство контроля действительно применяется, но на практике это не так. Документально описанное средство контроля, которое не применяется на практике или не работает надлежащим образом при применении, не имеет ценности для аудита.

Оценка фактического применения средств контроля может проводиться с помощью:

- опроса персонала;
- наблюдения или повторного выполнения процедуры;
- инспектирования документов и отчетов;
- прослеживания внутри информационной системы подготовки отчетности отражения одной или более операций (прослеживание не является тестом операционной эффективности средства контроля).

Существует несколько причин для проведения наблюдений за функционированием СВК. Это:

- изменение бизнес-процессов — со временем бизнес-процессы изменяются в силу перехода к производству новых продуктов (оказанию новых видов услуг), изменений в персонале или перехода на новые ИТ-программы;
- неправильное описание — персонал организации может объяснять аудитору, как система должна работать, а не то, как она работает на практике;
- недостаток информации — некоторые аспекты системы могут быть ненамеренно недостаточно изучены при получении понимания СВК.

Проверка применяемости средства контроля представляет аудиторские доказательства того, что выявленное средство было применено в определенный момент времени, но не рассматривает операционную эффективность этого средства.

Свидетельства операционной эффективности (если это предусмотрено стратегией аудита и аудиторским подходом) будут получены в ходе проведения тестов контроля, которые рассматривают доказательства в отношении действия средства в течение определенного периода времени, например года.

Только после того, как установлено, что средства контроля, имеющие отношение к аудиту, правильно разработаны и применяются на практике, рассматривается:

- какие тесты операционной эффективности средств контроля позволят сократить объем тестирования по существу;
- какие из средств контроля нужно тестировать, поскольку нет иного способа получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Оценка адекватности и применяемости средств контроля принципиально отличается от проведения тестирования операционной эффективности средств контроля. Так, в отношении:

- адекватности средств контроля аудитор должен определить, разработаны ли в организации средства контроля, направленные на снижение РСИ;
- применимости средств контроля аудитор должен выяснить, действуют ли на практике разработанные средства контроля, причем процедуры в отношении применения средств контроля с целью выявления изменений в СВК должны проводиться для каждого аудируемого периода;
- тестирования операционной эффективности средств контроля от аудитора требуется ответить на вопрос, действуют ли средства контроля эффективно в течение определенного периода времени. При этом у аудитора нет обязанности проводить тестирование эффективности средств контроля, кроме тех случаев, когда нет иного способа получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства (т.е. для высокоавтоматизированных или бездокументарных систем учета); таким образом, принятие решения о проверке операционной эффективности средств контроля является вопросом профессионального суждения аудитора.

Для повторных аудитов рекомендуется начать рассмотрение средств контроля с их применимости с целью понять, что изменилось в СВК организации. При этом в качестве отправной точки следует использовать полученную по аудитам за прошлые периоды документацию о характере средств контроля. Если выявлены изменения в СВК, необходимо определить, что пересмотренные либо новые средства контроля продолжают снижать РСИ или что существуют новые РСИ, которые следует понижать.

Если стратегия аудита предполагает, что аудитор полагается на операционную эффективность средств контроля, и имели место изменения в СВК, то аудитору рекомендуется проследить ход операций, которые имели место до и после внесенных изменений.

В процессе обновления рабочих документов по СВК аудитору следует тщательно рассмотреть изменения в превентивных средствах контроля на уровне организации. Эти изменения могут оказать существенное воздействие на эффективность операционных средств контроля и повлиять на реагирование аудитора на оцененные риски.

Так, решение руководства о найме высококвалифицированного специалиста для подготовки финансовой отчетности может понизить риски ошибок в финансовой информации и повысить эффективность средств контроля в отношении операций, которые ранее могли обходиться вниманием. И наоборот, неспособность руководства заменить некомпетентного менеджера по ИТ или направить существенные ресурсы на сокращение рисков, связанных с ИТ-системами, может привести к снижению эффективности прочих контрольных процедур. В любом случае эти моменты приведут к значительным изменениям характера реагирования аудитора на оцененные риски.

Этап 4. Документирование применения соответствующих средств контроля

Документация в отношении применения средств контроля поможет аудитору:

- понять природу, функционирование и контекст (кто использует средство контроля, где, как часто и какова документация об этом), в котором применяются выявленные средства контроля;
- определить, насколько надежны средства контроля и возможно ли положиться на их эффективность.

Если ответ на последний вопрос будет положительным, то средства контроля можно тестировать в ходе ответных процедур на оцененные риски. Документация о тестировании также поможет аудитору разработать конкретный тест, т.е. определить выборочную совокупность, объем выборки, какие приложения средства контроля будут тестироваться, кто выполняет контрольную процедуру.

Объем документирования определяется профессиональным суждением аудитора. Наиболее распространенными формами документации, подготавливаемой руководством для аудитора, являются:

- описательные материалы или меморандумы по СВК;
- блок-схемы;
- сочетание описательных материалов и блок-схем;
- вопросники и проверочные листы.

Объем и характер требуемой документации — предмет профессионального суждения аудитора. При определении этого объема следует учитывать:

- природу, величину и сложность организации и ее СВК;
- доступность информации от организации;
- методологию аудита и используемые в ходе аудита технологии.

Объем документирования может отражать также опыт и возможности аудиторской группы. Аудит, проводимый менее опытной группой, может потребовать подготовки более детальной документации, нежели в случае, когда группа состоит из профессионалов.

Как уже отмечалось, при планировании текущего аудита аудитор может использовать документацию, подготовленную в ходе предшествующих аудитов. Обновление такой документации требует:

- сделать копии рабочих документов по СВК за прошлые периоды для их последующего обновления; если ничего не изменилось, вначале рассматривается применимость средств контроля; если средство контроля действительно применялось и риск не менялся, то характер средства контроля можно считать надлежащим;
- обновить перечень факторов риска, которые должны понижаться посредством СВК;
- выявить изменения в СВК на уровне организации и операций в ходе процедур проверки применимости средств контроля;

- определить, являются ли выявленные новые средства контроля надлежащими и применяются ли они;
- обновить описание соответствия средств контроля РСИ;
- обновить вывод о риске контроля.

Тестирование средств контроля

Аудиторские процедуры, используемые для проверки средств контроля, относятся к одному из четырех типов:

- 1) запросы персоналу надлежащего уровня;
- 2) инспектирование соответствующей документации;
- 3) наблюдение за операциями организации;
- 4) повторное выполнение контрольной процедуры.

Тесты контроля представляют аудиторские доказательства того, работают средства контроля эффективно или нет. Соответственно они могут использоваться, только когда на основе рассмотрения адекватности и фактического применения средства контроля ожидается, что его функционирование надежно. В связи с этим допустимый уровень ошибки или искажения для тестов контроля очень мал. Обычно это либо полное отсутствие отклонений в функционировании средства контроля, либо одно отклонение.

Рассмотрение искажений средств контроля на уровне организации

Проверка наличия искажения (отклонений в функционировании) средств контроля на уровне организации (например, проверка приверженности компетентности или понимание политики организации в отношении приемлемого поведения) может оказаться более субъективной процедурой, чем проверка средств контроля в отношении конкретных операций. Однако эти средства контроля в совокупности обеспечивают надлежащий фундамент функционирования для остальных компонентов СВК.

К тестам контроля политики и практики в области управления человеческими ресурсами можно отнести рассмотрение:

- действующих в организации политик и практик их применения на основе соответствующей документации;
- файлов персонала на наличие документов, подтверждающих проведение аттестаций, тренингов и пр.

Примером теста контроля процедуры распределения полномочий на уровне организации является рассмотрение любой документации, в частности должностных инструкций, на наличие соответствующих требований.

Поясним, как рекомендуется проводить тестирование средств контроля на уровне организации. Допустим, для проверки того, действительно ли руководство сообщает персоналу о необходимости следовать этическим требованиям и проводит соответствующую политику, аудитору необходимо сформировать выборку сотрудников организации для проведения интервью. У сотрудников следует

узнать, имели ли место рассматриваемые сообщения руководства, какие действуют политики и процедуры, какими ценностями руководствуются в повседневной деятельности управляющие. Если общий ответ сотрудников подтверждает наличие рассматриваемых сообщений руководства и проведения в жизнь соответствующих политик и практик, то тест следует считать успешно пройденным. Описания интервью с каждым сотрудником и подтверждающая документация (соответствующие политики организации, данные о сообщении информации интервьюируемому) должны отражаться в отчете и храниться в аудиторском файле.

Хотя в основном искажение средств контроля на уровне организации и в информационных системах обычно тестируется путем выражения профессионального суждения, в некоторых случаях можно применять статистические выборки. Например, такой подход используется для получения доказательств о проведении проверок ежемесячной отчетности и принятии необходимых мер по их результатам.

Процесс документирования результатов тестирования средств контроля на уровне организации может оказаться сложнее, чем для тестирования средств контроля на уровне бизнес-процессов. В силу этого тестирование искажений средств контроля на уровне организации обычно документируется в виде отдельных отчетов в файле с приложением подтверждающих доказательств.

Построение выборок при проверке средства контроля в отношении операций

Тесты контроля представляют доказательства того, что средство контроля функционирует эффективно в течение рассматриваемого периода времени, определенного, к примеру, как отчетный год.

Эффективный набор аудиторских процедур, разработанных в ответ на оцененные риски для определенных предпосылок, может состоять из сочетания тестов контроля и процедур проверки по существу. В данном случае при разработке тестов контроля аудитор может исходить из того, что они способны обеспечить средний уровень уверенности.

Поскольку средства контроля в отношении операций или работают эффективно, или не работают вовсе, не имеет смысла проверять работу средства контроля, которое ранее оценено как ненадежное. Ненадежные средства контроля — это те средства, в отношении которых существует вероятность обнаружения отклонений. Таким образом, если в ходе оценки у аудитора формируется суждение о ненадежности средства контроля (т.е. вероятности выявления более чем одного отклонения в его функционировании), то тестирование его эффективности не будет действенным с точки зрения аудита. На самом деле размер выборок для средств контроля в большинстве случаев невелик, поскольку они основываются на предположении, что в работе средства

АКТУАЛЬНЫЙ КОММЕНТАРИЙ

контроля не будет выявлено никаких отклонений. Иначе необходимо было бы рассмотреть существенно бóльшие по объему выборки, что привело бы к резкому увеличению трудозатрат.

Грамотно разработанные тесты контроля должны обеспечивать низкий или средний уровень риска того, что проверяемое средство контроля работает неэффективно. При разработке тестов контроля аудитору рекомендуется рассмотреть два уровня уверенности, которую предполагается получить:

- высокий уровень уверенности (низкий остаточный риск) используется при получении в ходе тестов контроля основных аудиторских доказательств по проверяемому разделу отчетности;
- средний уровень уверенности (средний остаточный риск) используется при сочетании тестов контроля с проведением в отношении конкретной предпосылки процедур проверки по существу.

Также при разработке теста аудитору полезно будет использовать три уровня снижения риска — низкий, средний и высокий. Разница между этими уровнями основывается на так называемом факторе уверенности, применяемом для построения выборки. В таблице 6 показаны типичные величины фактора уверенности, применяемые для получения высокого, среднего или низкого уровня снижения аудиторского риска.

Таблица 6. ПОКАЗАТЕЛИ ФАКТОРА УВЕРЕННОСТИ

Требуемое снижение риска	Доверительный интервал	Фактор уверенности
Высокий	95%	3,0
Средний	80—90%	1,6—2,3
Низкий	65—75%	1,1—1,4

Для каждого доверительного интервала существует свое значение фактора уверенности (например, для 90-процентного доверительного интервала нужно использовать коэффициент уверенности, равный 2,3), они показаны в табл. 7.

Таблица 7. ЗНАЧЕНИЯ ФАКТОРА УВЕРЕННОСТИ

Доверительный интервал, %	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	98	99
Фактор уверенности	0,7	0,8	0,9	1,1	1,2	1,4	1,6	1,9	2,3	3,0	3,7	4,6

Таблица 8. ОБЪЕМ ВЫБОРОК ДЛЯ КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕДУР, ПРИМЕНЯЕМЫХ РЕЖЕ ЧЕМ ЕЖЕДНЕВНО

Частота применения средства контроля	Предлагаемый минимальный объем выборки	Коэффициент покрытия, %
Еженедельно	10	19
Ежемесячно	2—4	25
Ежеквартально	2	50
Ежегодно	1	100

Определение объема выборки. Объем выборки рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{Объем выборки} = \frac{\text{Фактор уверенности}}{\text{Допустимый уровень отклонения}} \quad (1)$$

При тестировании операционной эффективности средств контроля часто используется 90-процентный доверительный интервал (фактор уверенности — 2,3 при среднем требуемом уровне снижения риска). Максимальный допустимый уровень отклонения для такого доверительного интервала составит 10% (100% — 90%). Объем выборки в данном случае составит 23 элемента (2,3 : 0,1).

Если для рассматриваемой предпосылки получены аудиторские доказательства из иных источников, например при проведении процедур проверки по существу, фактор уверенности можно понизить так, что на основе тестирования средств контроля будет получен только средний уровень снижения риска.

В этом случае можно использовать 80-процентный доверительный интервал (соответствующий фактор уверенности 1,6), что приведет к размеру выборки в 8 элементов. Некоторые аудиторские фирмы используют более высокие значения фактора уверенности, приводящие к наименьшему объему выборки в 10 элементов для среднего уровня снижения риска и 30 элементов для высокого уровня снижения риска.

Приемы построения выборки. В ходе построения выборки для проведения тестов контроля аудитору рекомендуется действовать следующим образом:

- определить цель процедуры и то, какие доказательства она предоставит в отношении предпосылок, для которых действуют контрольные средства;
- сформировать надлежащую выборку, чтобы достичь цели теста, — выборка может зависеть от предпосылки, в отношении которой проводится тестирование (например, для проверки существования продаж можно проверить формирование заказов или соответствие выставленным счетам документов на отгрузку,

а затем сумм, отраженных в составе дебиторской задолженности);

- определить минимально необходимый размер выборки, обеспечивающий требуемое снижение риска, — это может быть высокий или средний уровень снижения риска;
- использовать генератор случайных чисел либо иной надлежащий способ отбора для формирования выборки — каждый элемент должен иметь равную вероятность быть отобранным.

При формировании выборок для контрольных процедур, применяемых реже чем ежедневно, аудитору рекомендуется руководствоваться рекомендациями в отношении объема выборки, приведенными в табл. 8. Однако конкретный объем выборки будет определяться аудитором на основе профессионального суждения.

Если для тестирования эффективности внутреннего контроля применяется статистическая выборка, то требуемый размер выборки не увеличивается с ростом совокупности. Случайная выборка размером в 30 элементов, для которой не обнаружено отклонений, дает высокий уровень уверенности в том, что средство контроля функционирует эффективно.

При разработке тестов контроля рекомендуется уделить время тому, чтобы определить, какой факт, выявленный при тестировании, будет представлять собой ошибку или отклонение. Это позволит сократить время в ходе выполнения теста или при проведении оценки результатов и избежать сомнений при определении того, что такое отклонение существует в функционировании средства контроля.

Если ожидается наличие отклонений в функционировании средства контроля, рекомендуется провести альтернативные процедуры для сбора аудиторских доказательств, т.е. аналитические процедуры или детальные тесты.

Обычно при формировании выборки исходя из 95-процентного уровня уверенности (т.е. при наличии 5% отклонений) предполагается, что:

- выборка в 10 элементов при отсутствии выявленных искажений предоставит средний уровень снижения риска; если найдено хотя бы одно отклонение, то снижение риска не будет обеспечено;
- выборка в 30 элементов при отсутствии выявленных искажений предоставит высокий уровень снижения риска; если найдено одно отклонение, то будет обеспечен средний уровень снижения риска; если найдено более чем одно отклонение, то снижение риска не будет обеспечено;
- выборка в 60 элементов при наличии одного отклонения предоставит высокий уровень снижения риска; если найдено два отклонения, то будет обеспечен средний уровень снижения риска; если найдено более двух отклонений, то снижение риска обеспечено не будет.

Оценка отклонений. В ходе оценки отклонений, выявленных при проведении тестов контроля, аудитору рекомендуется:

- внимательно изучить природу и характер каждого выявленного отклонения — например, указывает оно на наличие обхода руководством средства контроля либо на наличие недобросовестных действий или же является просто результатом того, что ответственное лицо находилось в отпуске;
- рассмотреть выборочный риск — если обнаружены отклонения, необходимо решить, следует ли понизить уверенность в эффективности средства контроля, увеличить объем выборки или провести альтернативные процедуры.

Корректирование объемов выборки при обнаружении отклонений. Как уже отмечалось, тестирование эффективности средств контроля проводится тогда, когда ожидается, что в выборочной совокупности не будут найдены отклонения.

Это связано с тем, что для получения надлежащей уверенности в случае обнаружения отклонений придется увеличивать объем выборки. Обычно же для аудитора предпочтительнее перейти к выполнению альтернативных процедур проверки по существу.

Возможным исключением будет ситуация, когда конкретный тип отклонения легко выявить и это учитывается при разработке теста. Например, отклонения в течение определенного периода времени, когда ответственное за выполнение контрольной процедуры лицо находится в отпуске, могут быть рассмотрены в рамках выполнения каких-либо процедур проверки по существу.

Результаты выборочной проверки могут оцениваться путем сравнения максимально допустимого уровня отклонения с так называемым верхним уровнем отклонения, который рассчитывается следующим образом:

$$\text{Верхний уровень отклонения} = \text{Скорректированный фактор уверенности} : \text{Объем выборки.} \quad (2)$$

Значения скорректированного фактора уверенности, определяемого исходя из количества найденных отклонений, приведены в табл. 9.

Таблица 9. СКОРРЕКТИРОВАННЫЙ ФАКТОР УВЕРЕННОСТИ

Требуемый уровень уверенности (доверительный интервал)	1	2	3	4	5
95%	4,7	6,3	7,8	9,2	10,5
90%	3,9	5,3	6,7	8,0	9,3
80%	3,0	4,3	5,5	6,7	7,9
70%	2,4	3,6	4,7	5,8	7,0

Приведем пример. Для выборки объемом в 30 элементов (т.е. соответствующей требуемому высокому уровню снижения риска при 90-процентном доверительном интервале и 10-процентном максимальном уровне наличия отклонений) обнаружено два отклонения. Верхний уровень отклонения в данном случае будет равен 17% (5,3 : 30).

Полученный результат (17%) намного превышает максимально допустимый уровень отклонения в 10%. Это означает, что необходимо понизить оценку надежности эффективности средств контроля. Если тем не менее принято решение об увеличении объема выборки, то ее объем должен составить 60 элементов при отсутствии новых нарушений. Это понизит верхний уровень отклонения до приемлемого уровня (т.е. близкого к 10%). В этом случае он будет равен 9% (5,3 : 60).

Однако если далее будет выявлено хотя бы одно отклонение, то потребуются новое увеличение объема выборки для достижения желаемого результата, что, скорее всего, не будет эффективно для аудита. Определить новое увеличение выборки можно с помощью формулы, полученной из формулы (2):

$$\text{Объем выборки} = \frac{\text{Скорректированный фактор уверенности}}{\text{Верхний уровень отклонения}} \quad (3)$$

Объем выборки будет равен 75 (6,7 : 0,09).

В заключение еще раз отметим, что в ходе формирования эффективного подхода к аудиту аудитору рекомендуется:

- основываться на оценке адекватности и фактической применимости средств контроля и полученном представлении о надежности средств контроля;
- применять комбинированный аудиторский подход в ситуации, когда выявлены надежные средства контроля;
- проводить тестирование эффективности в отношении тех средств контроля, которые были признаны аудитором надежными;
- в отсутствие надежных средств контроля использовать аудиторский подход, состоящий в проведении проверки по существу.

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ



1. Уплата и возврат налогов и сборов

2. Налог на добавленную стоимость

3. Налог на прибыль организаций

4. Прочие налоги и сборы

5. Страховые взносы

6. Ответственность

7. Отчетность

8. Бухгалтерский учет

9. Гражданское законодательство

10. Хозяйственная деятельность

11. Таможенное законодательство

12. Социальное обеспечение

13. Разное

§ УПЛАТА И ВОЗВРАТ НАЛОГОВ И СБОРОВ

» Письмо ФНС России от 28 января 2011 г. № ЗН-11-1/1113[®] «О порядке возврата ошибочно перечисленных денежных средств»

При ошибочном указании налогоплательщиком в расчетном документе на перечисление налоговых платежей реквизитов счета другого органа Федерального казначейства, которому эти платежи не предназначались, налоговые органы не вправе признать обязанность налогоплательщика исполненной. В этом случае налоговый орган не может принять решение об уточнении платежа.

По указанной проблеме ФНС России неоднократно обращалась в Минфин России, а также проводились совместные совещания специалистов Минфина России, Федерального казначейства и ФНС России. По сообщению Минфина России, в целях устранения имеющейся проблемы финансовое ведомство готовит законопроект, предусматривающий внесение изменений в ст. 45 НК РФ.

Налогоплательщик в свою очередь вправе обратиться в Минфин России для решения вопроса возврата органами Федерального казначейства ошибочно перечисленных платежей, зачисленных на счет Федерального казначейства другого субъекта РФ.

» Письмо Минфина России от 14 апреля 2011 г. № 03-04-05/6-258 <О возврате сумм удержанного НДФЛ в связи с изменением налогового статуса физического лица>

С 1 января 2011 г. возврат суммы НДФЛ налогоплательщику производится по окончании налогового периода налоговым органом, в котором налогоплательщик был поставлен на учет по месту жительства (месту пребывания), при подаче им налоговой декларации за предыдущий налоговый период (периоды) и документов, подтверждающих статус налогового резидента в указанных налоговых периодах.

§ НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

» Письмо Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 03-07-11/25 <О применении НДС при получении по предварительному договору задатка, который засчитывается в счет стоимости услуг по основному договору>

Полученные по предварительному договору денежные средства в виде задатка, который засчитывается в счет стоимости услуг по основному договору, в целях НДС, по мнению Минфина России, следует признавать оплатой, полученной в счет предстоящего оказания услуг по основному договору.

При получении такого задатка НДС с суммы задатка следует исчислять в том налоговом периоде, в котором задаток получен.

» Письмо Минфина России от 5 марта 2011 г. № 03-07-11/45 <О праве организации на вычет НДС на сумму аванса по одним договорам, если по другим договорам, заключенным с этим же поставщиком, у нее числится задолженность>

Если с одним поставщиком услуг заключено несколько самостоятельных договоров на оказание услуг, вычет НДС, предъявленного таким поставщиком при

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

получении сумм оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего оказания услуг, возможен по договорам, в отношении которых выполнены предусмотренные НК РФ условия, вне зависимости от наличия задолженности перед поставщиком по другим договорам.

- » Письмо ФНС России от 15 февраля 2011 г. № КЕ-3-3/354® <О порядке выставления счетов-фактур при получении предварительной оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров>

Если ранней датой момента определения налоговой базы для целей исчисления НДС является день полученной предоплаты, то налогоплательщик определяет налоговую базу НДС дважды.

Вне зависимости от того, что в течение пяти календарных дней после получения плательщиком НДС предоплаты под предстоящую поставку товаров (работ, услуг), приходящихся на один налоговый период, отгружаются товары (работы, услуги), счета-фактуры оформляются в двух экземплярах как на сумму полученной предоплаты, так и при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет указанной предоплаты.

§ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

- » Письмо ФНС России от 25 февраля 2011 г. № КЕ-4-3/3006 <О порядке формирования в целях исчисления налога на прибыль стоимости нематериальных активов>

Расходы на оплату труда работников организации, занятых созданием нематериального актива (НМА), формируют его первоначальную стоимость.

Сообщается, что стоимость НМА признается в целях налогообложения прибыли через механизм амортизации вне зависимости от стоимости, в том числе объекты НМА стоимостью менее 40 000 руб. — с 1 января 2011 г., а до этого — менее 20 000 руб.

Кроме того, следует учитывать, что с 1 января 2011 г. п. 2 ст. 258 НК РФ дополнен новым абзацем, согласно которому налогоплательщик вправе в отношении ряда НМА самостоятельно установить срок полезного использования, но не менее двух лет.

- » Письмо Минфина России от 10 марта 2011 г. № 03-03-06/1/131 <Об учете в целях налога на прибыль затрат на бронирование и оплату номеров в гостиницах или отелях работникам организации, выезжающим в служебные командировки>

Затраты на бронирование и оплату номера на имя работника организации, осуществленные налогоплательщиком от лица

ответственного сотрудника, учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в целях налогообложения прибыли на основании подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ при условии их соответствия положениям ст. 252 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 18 марта 2011 г. № 03-03-06/1/147 <О включении в целях налогообложения прибыли части дебиторской задолженности, списанной на основании соглашения о прощении долга>

Организация не может учесть в составе внереализационных расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль часть задолженности, списанной на основании соглашения о прощении долга, так как данные затраты не могут рассматриваться в качестве обоснованных расходов в соответствии со ст. 252 НК РФ.

- » Письмо Минфина России от 21 марта 2011 г. № 03-03-06/1/156 <О включении в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, сумм, начисленных работникам за первые три дня нетрудоспособности>

С 1 января 2011 г. за счет средств работодателя пособие по временной нетрудоспособности выплачивается за первые три дня (ранее — за первые два дня), а четвертый и последующие дни оплачиваются за счет средств ФСС России. Расходы работодателя на выплату данного пособия уменьшают налогооблагаемую прибыль.

- » Письмо Минфина России от 22 марта 2011 г. № 03-03-06/1/168 <О порядке определения для целей налога на прибыль срока полезного использования бывших в эксплуатации основных средств, в частности при выкупе налогоплательщиком предмета лизинга>

В случае приобретения объекта основных средств у налогоплательщика, амортизовавшего данный объект (предмет лизинга) с применением повышающего коэффициента, установление новым собственником для такого имущества сокращенного срока полезного использования с учетом применявшегося повышающего коэффициента, по мнению Минфина России, неправомерно.

Срок полезного использования таких объектов может определяться как установленный предыдущим собственником этих основных средств срок их полезного использования (без учета применявшегося им в налоговом учете повышающего коэффициента), уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

- » Письмо ФНС России от 21 марта 2011 г. № КЕ-4-3/4408 <О порядке признания в целях налога на прибыль командировочных расходов, произведенных в зарубежной командировке, если организация выдала работнику сумму командировочных расходов в рублях под отчет>

Если командированный работник не может подтвердить курс конвертации рублей в иностранную валюту в связи с отсутствием первичного документа по обмену, то сумма подлежащих возмещению работодателем расходов работника, связанных с командировкой, будет определяться суммой в иностранной валюте по первичным документам об осуществлении расходов. Тогда сумма расходов в рублях, признаваемая в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль, определяется организацией путем пересчета суммы в иностранной валюте на дату признания расходов, т.е. на дату утверждения авансового отчета.

- » Письмо Минфина России от 25 марта 2011 г. № 03-03-06/1/173 <О порядке учета с 1 января 2010 г. расходов на уплату обязательных страховых взносов с заработной платы работников, участвующих в создании нематериальных активов>

Расходы на уплату обязательных страховых взносов с заработной платы работников, участвующих в создании нематериальных активов, учитываются в соответствии с положениями ст. 257 НК РФ, т.е. включаются в первоначальную стоимость НМА и относятся на расходы через механизм амортизации.

- » Письмо Минфина России от 25 марта 2011 г. № 03-03-06/1/177 <О порядке учета расходов на обучение>

Если по истечении трех месяцев с даты окончания обучения физическое лицо не заключило трудовой договор с организацией, оплатившей обучение, расходы, связанные с оплатой обучения, понесенные организацией, должны включаться в состав доходов налогоплательщика.

Минфин России считает, что суммы компенсаций стоимости обучения, предусмотренные договором, которые выплачиваются физическим лицом или организацией — работодателем данного физического лица, включаются в состав внереализационных доходов и учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль у организации, оплатившей это обучение.

- » Письмо Минфина России от 31 марта 2011 г. № 03-03-06/1/191 <Об учете прощенных процентов>

Задолженность в виде суммы процентов по займу, списываемых путем прощения долга, подлежит включению в состав

внереализационных доходов организации-должника, в том числе в случае, если ранее указанные суммы процентов не отражались в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

- » Письмо Минфина России от 1 апреля 2011 г. № 03-03-06/1/201 <О расчете удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества>

Остаточная стоимость основных средств, исключенных из состава амортизируемого имущества по основаниям, перечисленным в п. 3 ст. 256 НК РФ, и основных средств, не относящихся к амортизируемому имуществу, в расчете удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества не участвует.

- » Письмо ФНС России от 1 апреля 2011 г. № КЕ-4-3/5165 <О порядке учета выплат в виде премий за основные результаты хозяйственной деятельности в целях исчисления налога на прибыль>

Указано, в частности, что при квалификации начисляемых в пользу работников сумм в качестве расходов на оплату труда следует исходить из того, что размер оплаты считается установленным, если из условий трудового договора можно достоверно определить, какая сумма заработной платы причитается ему за фактически выполненный объем работы. Кроме того, размер оплаты считается установленным, если работник, не получив причитающуюся по условиям трудового договора оплату труда в денежном или натуральном выражении, может, исходя из условий трудового договора, потребовать от работодателя выплатить за выполненный объем работ конкретную сумму денежных средств.

Если в трудовом договоре закреплено, что работнику полагается денежная премия в рамках системы оплаты труда, т.е. соблюдены все перечисленные условия, то такая премия учитывается в составе расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли.

Если же премия не является составной частью заработной платы, а выплачивается по иным основаниям, то подобные выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

- » Письмо Минфина России от 7 апреля 2011 г. № 03-03-06/1/224 <Об учете суммы повышенного размера выходного пособия в составе расходов на оплату труда>

1. Расходы на выплату компенсации при расторжении договора могут быть учтены при определении налоговой базы по налогу на прибыль, если такая выплата предусмотрена трудовым договором, дополнительным соглашением к тру-

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

довому договору, являющимся неотъемлемой его частью, или коллективным договором.

Для целей налогообложения прибыли налогоплательщик вправе учесть полную сумму выплаченных работникам выходных пособий вне зависимости от их величины.

2. Расходы в виде страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, в том числе начисленных на выплаты, не принимаемые в состав расходов по налогу на прибыль, учитываются в составе прочих расходов.

§ ПРОЧИЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

» Письмо Минфина России от 10 марта 2011 г. № 03-05-04-02/21 <О порядке перерасчета земельного налога за предыдущие налоговые периоды при изменении кадастровой стоимости земельных участков в результате исправления технических ошибок>

Минфин России считает, что исправление технических ошибок, допущенных при ведении государственного земельного кадастра, осуществляется в случае, если нет оснований полагать, что такое исправление может причинить ущерб либо нарушить законные интересы правообладателей земельных участков или третьих лиц, которые полагались на соответствующие записи в государственном земельном кадастре. Если есть основания полагать обратное, такое исправление осуществляется на основании решения суда, арбитражного суда.

Поэтому если по решению органа Росреестра исправлена техническая ошибка, что привело к уменьшению кадастровой стоимости земельного участка, величина которой распространяется на предыдущие налоговые периоды, то следует провести перерасчет земельного налога за предыдущие налоговые периоды.

Если исправление технической ошибки приводит к увеличению кадастровой стоимости земельного участка и осуществлено по решению суда, то, по мнению Минфина России, это является основанием для перерасчета земельного налога за предыдущие налоговые периоды и необходимости представления уточненных налоговых деклараций.

» Письмо Минфина России от 14 марта 2011 г. № 03-05-06-04/97 <Об исчислении и уплате транспортного налога>

Если в течение одного месяца одно транспортное средство было снято с учета в органах ГИБДД МВД России, а в отношении другого транспортного средства была проведена государственная регистрация, то этот месяц учитывается при исчислении транспортного налога в отношении каждого из указанных транспортных средств.

» Письмо Минфина России от 21 марта 2011 г. № 03-04-06/3-52 <Об удержании организацией НДС при выплате вознаграждения предпринимателю>

При получении индивидуальными предпринимателями от организации доходов от осуществления предпринимательской деятельности организация не признается налоговым агентом, поскольку в данной ситуации налогоплательщики исчисляются и уплачивают НДС самостоятельно.

В документах (например, в договоре о выполнении работ (оказании услуг) между физическим лицом и организацией), являющихся основанием для выплаты дохода, должно быть отражено, что договор с организацией заключен индивидуальным предпринимателем (номер и дата свидетельства о государственной регистрации, орган, выдавший документ, ИНН) в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности. В этом случае указание в платежном поручении на договор, заключенный между организацией и индивидуальным предпринимателем, является достаточным.

» Письмо Минфина России от 7 апреля 2011 г. № 03-04-06/10-81 <О предоставлении стандартного налогового вычета по НДС>

При заключении гражданско-правовых договоров на определенный срок организация, выплачивающая доходы по этим договорам физическому лицу, является налоговым агентом для данного налогоплательщика только в период действия таких договоров и соответственно налоговая база по НДС формируется только в эти периоды.

Таким образом, при заключении организацией с физическим лицом гражданско-правовых договоров в отдельные месяцы налогового периода стандартные налоговые вычеты предоставляются данному физическому лицу только за те месяцы, в которых действовали указанные договоры.

§ СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ

» Письмо Минздравсоцразвития России от 22 февраля 2011 г. № 507-19 <О привлечении к ответственности страхователя за непредставление или несвоевременное представление отчетности в территориальный орган ФСС России и определении суммы штрафов>

1. Форма 4-ФСС РФ содержит разделы для заполнения по двум видам обязательного социального страхования: по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

По каждому виду обязательного социального страхования предусмотрена ответственность за непредставление в установленный срок отчетности.

В случае непредставления указанной формы плательщики привлекаются к ответственности территориальными органами Фонда в виде штрафа, размер которого определяется отдельно по каждому виду обязательного социального страхования.

2. По мнению Минздравсоцразвития России, при расчете штрафа, предусмотренного ч. 1 ст. 46 Федерального закона № 212-ФЗ, должна учитываться сумма страховых взносов за последний отчетный период, уменьшенная на соответствующую сумму расходов на выплату обязательного страхового обеспечения, произведенных организацией за последний отчетный период.

§ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

» Письмо Минфина России от 17 марта 2011 г. № 03-02-08/28 «О разъяснении порядка применения законодательства о налогах и сборах»

Публичное информирование налогоплательщиков осуществляется по инициативе налоговых органов. По результату анализа актуальных и проблемных вопросов налогоплательщиков принимаются решения о подготовке типовых ответов на указанные вопросы и размещении информационных материалов на официальных интернет-сайтах управлений ФНС России, в публикуемых официальных изданиях налоговых органов, средствах массовой информации.

Если работники налоговых органов выступают на семинарах, которые проводятся не по инициативе налоговых органов и не организуются ими, лекторы на таких семинарах не представляют налоговые органы, а выступают как независимые эксперты, их разъяснения не являются разъяснениями уполномоченных должностных лиц налоговых органов, данными в пределах их компетенции. Такие разъяснения не относятся к разъяснениям, указанным в п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ.

§ ОТЧЕТНОСТЬ

» Письмо ФНС России от 18 апреля 2011 г. № КЕ-4-6/6116 «О представлении промежуточной бухгалтерской отчетности в 2011 году»

Приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», вступающим в силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 г., утверждены формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

Формы промежуточной бухгалтерской отчетности 2011 г. должны соответствовать формам годовой бухгалтерской отчетности за этот год.

Следовательно, за I квартал 2011 г. в налоговые органы должна представляться бухгалтерская отчетность, составленная по формам, утвержденным приказом № 66н.

§ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

» Приказ Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)»

Утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011). Положением устанавливаются правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных организаций), являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Положение применяется для составления отчета о движении денежных средств в случаях, когда составление, и (или) представление, и (или) публикация данного отчета предусмотрены законодательством Российской Федерации или нормативными правовыми актами, а также когда организация добровольно приняла решение о представлении и (или) публикации такого отчета.

Положение не применяется при составлении отчетности организации для внутренних целей, отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями, и отчетной информации для иных специальных целей, если в правилах составления такой отчетности и информации не предусматривается применение данного Положения.

§ ГРАЖДАНСКОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

» Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи»

Принятый Закон направлен на устранение недостатков Федерального закона от 10 января 2002 г. № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи», а также на расширение сферы использования электронных подписей.

Законом регулируются отношения в области использования электронных подписей при совершении гражданско-правовых сделок, оказании государственных и муниципальных услуг, исполнении государственных и муниципальных функций, при совершении иных юридически значимых действий.

ОБЗОР НОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

§ ХОЗЯЙСТВЕННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- » Федеральный закон от 21 апреля 2011 г. № 79-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд”»

Внесены многочисленные изменения в Федеральный закон от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

Правительство РФ получает, во-первых, право в отдельных случаях самостоятельно определять особенности размещения конкретных заказов, т.е. может теперь корректировать два основных способа размещения, которые предусмотрены ст. 10 Закона, — с конкурсом и без конкурса. Во-вторых — возможность включать в контракты дополнительные условия в целях создания дополнительных технологических и экономических преимуществ для государства.

Закреплены способы определения начальной цены контракта. Она может быть установлена на основе различных данных, взятых из самых разнообразных источников. Это могут быть государственная статистическая отчетность, исследования рынка (как общедоступные, так и специально подготовленные), интернет-сайты и любые другие источники — перечень открытый.

Данные требования распространяются и на случаи размещения товара у единственного поставщика, даже если такое размещение производится на основании указа Президента РФ или постановления Правительства РФ.

Важно, что заказчик в конкурсной документации обязан указывать, на каких данных он основывался при определении начальной цены контракта и почему именно на них.

В отдельных случаях или в отношении отдельных категорий товаров Правительство РФ может устанавливать конкретный способ определения начальной цены или закрытый перечень источников информации, используемых для формирования цены.

§ ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

- » Приказ ФТС России от 27 января 2011 г. № 152 «Об утверждении форм декларации таможенной стоимости (ДТС-3 и ДТС-4) и Порядка декларирования таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации»

Утверждены формы декларации таможенной стоимости (ДТС-3 и ДТС-4) на товары, вывозимые из РФ, и Порядок декларирования таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации.

Порядком определяются условия декларирования таможенной стоимости товаров, правила заполнения декларации таможенной стоимости форм ДТС-3 и ДТС-4 на товары, вывозимые из Российской Федерации, для которых установлены таможенные пошлины и налоги, исчисляемые исходя из их таможенной стоимости и декларируемые с использованием декларации на товары.

§ СОЦИАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

- » Федеральный закон от 28 марта 2011 г. № 43-ФЗ «О внесении изменения в статью 25 Федерального закона “О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации”»

Согласно новой редакции абз. 4 ст. 25 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. № 166-ФЗ «О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации» социальные пенсии будут индексироваться ежегодно с 1 апреля с учетом темпов роста прожиточного минимума пенсионера в Российской Федерации за прошедший год. Коэффициент индексации социальных пенсий определяется Правительством РФ.

- » Постановление Правительства Российской Федерации от 31 марта 2011 г. № 238 «О стоимости страхового года на 2011 год»

Утверждена стоимость страхового года на 2011 г. в размере 13 509 руб. 60 коп. исходя из тарифа страховых взносов в ПФР, установленного на 2011 г., и минимального размера оплаты труда, установленного на 1 января 2011 г.

§ РАЗНОЕ

- » Федеральный закон от 21 апреля 2011 г. № 71-ФЗ «О внесении изменений в статьи 17.15 и 31.9 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях и статью 21 Федерального закона “Об исполнительном производстве”»

Закон направлен на уточнение административно-юрисдикционных полномочий судебных приставов и изменение срока давности исполнения постановления о назначении административного наказания.

Изменением, внесенным в ст. 17.15 КоАП РФ, предусмотрено, что административная ответственность наступает за неисполнение должником содержащихся в исполнительном документе требований неимущественного характера в срок, установленный судебным приставом-исполнителем после вынесения постановления о взыскании

исполнительского сбора (ранее — после взыскания исполнительского сбора).

Поправкой в ст. 31.9 КоАП РФ с одного года до двух лет увеличен срок, по истечении которого постановление о назначении административного наказания не подлежит исполнению.

Также с одного года до двух лет со дня вступления соответствующего акта в законную силу увеличен срок, в течение которого судебные акты, акты других органов и должностных лиц по делам об административных правонарушениях могут быть предъявлены к исполнению (ч. 7 ст. 21 Федерального

закона от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»).

Положения ст. 31.9 КоАП РФ и ст. 21 Закона об исполнительном производстве (в новой редакции) применяются к постановлениям о назначении административного наказания, вступившим в законную силу после дня вступления в силу данного Закона.

Обзор подготовлен специалистами «ФБК-Право».

Полная версия обзора — на сайте компании «ФБК»

<http://www.fbk.ru/library/publications/>



Обобщение судебной практики по налоговым спорам за март 2011 года

Обработано 1607 дел

Обобщение по тематическому критерию

Используемые сокращения

КС РФ	— Конституционный Суд Российской Федерации;
ВС РФ	— Верховный Суд Российской Федерации;
ВАС РФ	— Высший Арбитражный Суд Российской Федерации;
ФАС ЦО	— Федеральный арбитражный суд Центрального округа;
ФАС ДО	— Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа;
ФАС МО	— Федеральный арбитражный суд Московского округа;
ФАС ПО	— Федеральный арбитражный суд Поволжского округа;
ФАС СЗО	— Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа;
ФАС УО	— Федеральный арбитражный суд Уральского округа;
ФАС ВСО	— Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа;
ФАС ВВО	— Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа;
ФАС ЗСО	— Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа;
ФАС СКО	— Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа.

Условные обозначения

— ! —	— дефиниции;
— + —	— положительная практика;
— — —	— отрицательная практика.

1. Дела КС РФ, ВАС РФ, ВС РФ



1.1. Банк необоснованно привлечен к налоговой ответственности, основания для истребования инспекцией у банка документов, касающихся контрагента проверяемого налогоплательщика, отсутствовали. У банка были истребованы документы общества, не являющегося лицом, в отношении которого проводились мероприятия налогового контроля. Требование о представлении документов не содержит указаний на конкретную сделку, относительно которой истребуется информация. В поручении таких указаний тоже не содержится.

*Определения ВАС РФ
от 9 марта 2011 г. № ВАС-2015/11,
от 9 марта 2011 г. № ВАС-1965/11*



1.2. Заключая договор поставки, общество «И» не удостоверялось в правоспособности общества «Ю» и в государственной регистрации этой организации в качестве юридического лица. Оплачивая приобретаемые нефтепродукты наличными денежными средствами, общество не приняло указанных мер и на стадии исполнения сделки. Таким образом, общество «И» действовало без должной осмотрительности. Представленные обществом «И» документы, оформленные от имени несуществующего юридического лица, не могут служить основанием для учета расходов и принятия налоговых вычетов по НДС.

*Постановление Президиума ВАС РФ
от 1 февраля 2011 г. № 10230/10*

1.3. Формы налогового контроля не могут ограничиваться лишь рамками выездных и камеральных проверок. Осмотр помещений может являться одним из способов налогового контроля. Сам по себе факт осмотра не принадлежащих обществу территорий и помещений не нарушает его права и законные интересы, в связи с чем основания для признания незаконными действий инспекции по осмотру помещений и составлению по его результатам протоколов отсутствуют.

*Определение ВАС РФ
от 28 февраля 2011 г. № ВАС-16960/10*

2. Общие вопросы налогообложения



2.1. В налоговом законодательстве не содержится указания на форму ведения и хранения налоговых карточек, обязательную для налоговых агентов. Поэтому, представив инспекции справки по форме № 2-НДФЛ в электронном

виде, общество исполнило обязанность, предусмотренную п. 2 ст. 230 НК РФ.

*Постановление ФАС МО
от 22 марта 2011 г. № КА-А41/1283-11*



2.2. Условием для возложения солидарной обязанности по уплате налогов на созданные в результате выделения из реорганизованного юридического лица организации является совокупность условий, установленных п. 8 ст. 50 НК РФ, а именно: налогоплательщик в результате состоявшегося выделения не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов, а состоявшаяся реорганизация направлена на неисполнение указанной обязанности. Суды пришли к выводу о доказанности направленности реорганизации ООО «К» в форме выделения из него ООО «Б» на уклонение от уплаты налогов и невозможности исполнения им налоговых обязательств в результате передачи всех активов выделенному обществу.

*Постановление ФАС МО
от 3 февраля 2011 г. № КА-А40/17120-10*

3. Уплата и возврат налога



3.1. Уведомление инспекции, которым обществу отказано в возврате сумм налога в связи с истечением срока, установленного п. 7 ст. 78 НК РФ, неправомерно, поскольку о наличии переплаты по НДС общество достоверно узнало после получения уведомления инспекции об отказе в возмещении налога.

*Постановление ФАС СЗО
от 1 февраля 2011 г. № А56-23201/2010*

3.2. Направление требования об уплате налога (сбора, пени, штрафа) в установленный законом срок является одной из гарантий защиты прав налогоплательщиков, и нарушение налоговым органом этого срока следует рассматривать как существенное нарушение прав налогоплательщика. Иное толкование закона означало бы признание за налоговыми органами права на произвольное продление срока направления требования, предусмотренный в ст. 70 НК РФ, не является пресекательным, в случае его пропуска срок принудительного взыскания налога исчисляется исходя из совокупности сроков, указанных в ст. 70 и 46 НК РФ, является неправомерным.

*Постановление ФАС ЦО
от 1 марта 2011 г. № А23-2813/10А-21-125*

3.3. Установленная ст. 79 НК РФ обязанность налогового органа осуществить возврат суммы излишне взысканного

налога предполагает начисление процентов при использовании любого способа восстановления имущественного положения налогоплательщика, в том числе при возврате в форме зачета.

*Постановление ФАС МО
от 16 марта 2011 г. № КА-А40/1301-11*

4. НДС



4.1. Факсимильная подпись не является копией подписи физического лица, а представляет собой способ выполнения оригинальной личной подписи, поэтому проставление на счетах-фактурах факсимильной подписи не свидетельствует о нарушении положений ст. 169 НК РФ.

*Постановление ФАС СЗО
от 8 февраля 2011 г. № А56-12834/2010*

4.2. Для инвестора и соинвестора акт приемки выполненных работ, оформленный по форме № КС-14, не является необходимым для применения вычета по НДС первичным учетным документом, поскольку этот акт, подтверждающий выполнение работ, является документом заказчика (застройщика) и подрядчика.

*Постановление ФАС МО
от 22 февраля 2011 г. № КА-А40/347-11*



4.3. Поскольку контрагенты общества не состоят на налоговом учете с указанными ИНН и в базе данных ЕГРЮЛ сведения о них отсутствуют, представленные счета-фактуры и другие первичные документы не могут подтверждать вычеты НДС.

*Постановление ФАС СЗО
от 10 февраля 2011 г. № 05-4194/2010*

4.4. Момент возникновения права на применение налогового вычета по НДС по объекту капитального строительства связан не с подачей документов на государственную регистрацию прав на объект и документальным подтверждением данного факта, а с моментом введения объекта в эксплуатацию.

*Постановление ФАС МО
от 16 февраля 2011 г. № КА-А40/191-11*

5. Налог на прибыль



5.1. Поскольку списанная продукция приобреталась обществом непосредственно для дальнейшей ее реализации в ходе предпринимательской деятельности и товарные по-

тери отвечают признакам экономически оправданных расходов, связанных с производством и реализацией, такая продукция и потери правомерно отнесены обществом к прочим расходам, связанным с производством и реализацией в соответствии с подп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ.

*Постановление ФАС ВСО
от 16 февраля 2011 г. № А33-4902/2010*

5.2. Инспекция указала на неправомерность определения обществом дохода от реализации продукции с учетом ретроспективных скидок, предоставленных для покупателя. Довод инспекции неправомерен, поскольку окончательная цена единицы поставленной за определенный месяц продукции определялась по итогам месяца с учетом скидки, сумма скидки обоснованно не учитывалась в составе доходов для целей налогообложения, что соответствует действовавшей в том периоде учетной политике общества. Кроме того, согласно ст. 41 и 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль может быть только фактически полученный доход, который в рассматриваемой ситуации отсутствует в силу уменьшения цены товара по условиям договора.

*Постановление ФАС МО
от 18 марта 2011 г. № КА-А41/1452-11*

5.3. Инспекция, сравнивая данные налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль, установила, что в декларации по налогу на прибыль отражен доход в меньшей сумме, нежели показана налоговая база в декларации по НДС. На этом основании инспекция сделала вывод о неуплате обществом налога на прибыль. В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 248 НК РФ доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета. Поскольку такие документы инспекция не исследовала, данные о доходах, отраженные в декларации по налогу на прибыль, сами по себе, без первичных документов, не могут служить основанием для вывода о занижении налоговой базы.

*Постановление ФАС МО
от 24 марта 2011 г. № КА-А40/2096-11*

6. Прочие налоги



6.1. Трудовые договоры заключены обществом с гражданами Казахстана и Украины на территории этих государств в соответствии с их трудовым законодательством. Поскольку по данным договорам заработная плата выплачивалась гражданам Казахстана и Украины, проживающим на территории этих государств, но работающим в представительствах общества, расположенных на территории этих государств, на этих граждан не распространяются нормы и ТК РФ, и НК РФ.

С выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу спорных работников, общество уплатило ЕСН в соответствии с законодательством Казахстана и Украины. При таких обстоятельствах выплаты, начисленные в пользу работающих в представительствах общества в Казахстане и Украине физических лиц — граждан этих государств, обоснованно не включены обществом в налогооблагаемую базу по ЕСН в соответствии с законодательством Российской Федерации.

*Постановление ФАС СЗО
от 2 марта 2011 г. № А56-10392/2010*



6.2. Из содержания п. 19 ст. 217 НК РФ следует, что доходы, полученные налогоплательщиками (акционерами акционерных обществ или участниками других организаций) от акционерных обществ и других организаций, не подлежат налогообложению в двух случаях — при переоценке основных фондов (средств) и реорганизации акционерного общества, что обусловлено как разными юридически значимыми обстоятельствами, в которых находится указанная категория налогоплательщиков, так и экономическими особенностями облагаемого дохода. Тем самым НК РФ закреплены одновременно унифицированный и дифференцированный подходы к определению доходов, учитываемых при формировании объекта налогообложения и налоговой базы по НДФЛ. Такое регулирование имеет целью обеспечить одинаковый объем правовых гарантий каждому налогоплательщику и вместе с тем позволяет принимать во внимание юридически значимые объективные различия между отдельными категориями налогоплательщиков, а также конкретными видами доходов. Поскольку уставный капитал увеличился за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, а также вклада участника общества, освобождения от налогообложения полученного в результате этих операций дохода нет, а доход в виде разницы между первоначальной и новой номинальной стоимостью доли подлежит налогообложению.

*Постановление ФАС ВСО
от 10 февраля 2011 г. № А78-928/2010*

7. Налоговый контроль



7.1. Инспекцией до проведения камеральной налоговой проверки спорной декларации были проведены камеральная проверка первичной декларации за спорный период и выездная проверка общества, в том числе по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты НДС за соответствующий период. Налоговым законодательством не предусмотрено, что недостатки решения по итогам выездной проверки могут быть устранены принятием решения по итогам камеральной проверки уточненной налоговой дек-

ларации. Повторное привлечение к налоговой ответственности, уплате налога и пеней не соответствует налоговому законодательству.

*Постановление ФАС ВСО
от 11 февраля 2011 г. № А78-5223/2010*



7.2. Довод общества о нарушении налоговым органом при проведении выездной проверки требований п. 4 ст. 89 НК РФ, поскольку, по мнению заявителя, инспекция не имела права проверять правильность удержания, полноты и своевременности перечисления в бюджет НДФЛ за текущий налоговый период (с 1 января по 29 сентября 2009 г.), был предметом исследования судов и правомерно отклонен ими как не соответствующий нормам материального права. Инспекция была вправе провести выездную налоговую проверку как за три года, предшествующие году проведения проверки, т.е. за 2006, 2007 и 2008 гг., так и за год, в котором такая проверка проводилась.

*Постановление ФАС СЗО
от 18 марта 2011 г. № А56-18448/2010*

8. Ответственность



8.1. В требовании налогового органа неясно и неконкретно указано на необходимые для представления документы. В требовании о представлении документов содержатся конкретизированные указания лишь на расширенные выписки по счетам, в отношении других документов содержатся общие формулировки «в виде иных документов, относящихся к данным операциям», не названы конкретные документы, которые следует представить, и их количество. В связи с этим привлечение общества к ответственности за непредставление в срок обезличенных документов и определение штрафа исходя из количества представленных документов являются незаконными.

*Постановление ФАС МО
от 7 февраля 2011 г. № КА-А40/18075-10*

8.2. Оснований для привлечения заявителя к налоговой ответственности у налогового органа не имелось, поскольку событие налогового правонарушения отсутствует, так как отсутствует недоимка по налогам (ст. 122 НК РФ). Кроме того, на момент вынесения оспариваемых решений заявителем полностью погашена сумма налога, подлежащая доплате по уточненным декларациям, при этом у заявителя имелась переплата по налогам в предыдущих периодах, что подтверждается соответствующими актами сверки.

*Постановление ФАС МО
от 9 февраля 2011 г. № КА-А40/18089-10*

9. Защита прав налогоплательщика (налогового агента)



9.1. В соответствии с п. 5 ст. 101² НК РФ возможность обжалования решения инспекции в судебном порядке связана с фактом обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе независимо от того, в каком объеме оно обжаловалось.

*Постановление ФАС МО
от 15 марта 2011 г. № КА-А40/1277-11*

9.2. Не может иметь обратную силу постановление Пленума ВАС РФ или постановление Президиума ВАС РФ, содержащее толкование нормы права, вследствие которого ухудшается положение лица, привлеченного или привлекаемого к административной ответственности. В результате такого толкования не может ухудшаться (по сравнению с толкованием, ранее устоявшимся в судебной практике) и положение налогоплательщиков. Установив в ходе рассмотрения заявления инспекции, что толкование ст. 346¹¹ НК РФ, сформулированное Президиумом ВАС РФ в Поста-

новлении от 25 февраля 2009 г. № 12418/08, приведет к ухудшению положения общества, арбитражный суд правомерно оставил заявление инспекции о пересмотре решения по вновь открывшимся обстоятельствам без удовлетворения.

*Постановление ФАС СЗО
от 15 марта 2011 г. № А56-25656/2007*



9.3. Налогоплательщику отказано в требовании о признании недействительным решения инспекции о принятии лицевого счета по налогам от предпринимателя, поскольку данное решение является внутренним документом инспекции для служебного пользования, который не доводится до сведения налогоплательщика и который сам по себе не порождает никаких правовых последствий для налогоплательщика.

*Постановление ФАС ЗСО
от 2 марта 2011 г. № А27-6063/2010*

Если вы заинтересованы в получении полной версии обзора арбитражной практики, обращайтесь в «ФБК-Право».

Руководитель проекта — руководитель практики налоговых споров Алексей Яковлев.



Квалификация и учет *SIM*-карты и карты оплаты услуг мобильной связи для целей бухгалтерского учета. Оперативный учет *SIM*-карт



М.А. Масленникова
старший консультант
департамента
бухгалтерского консалтинга
компании «ФБК»

По вопросу учета *SIM*-карт и карт оплаты мобильной связи, или, как их еще называют, карт экспресс-оплаты, у бухгалтеров и консультантов не сложилось единого мнения. Одни считают, что *SIM*-картам и картам оплаты нужно присваивать статус материально-производственных запасов, другие рассматривают их в качестве денежных документов, третьи признают такие карты одновременно в расходах, четвертые отражают в виде авансов выданных. Кроме того, *SIM*-карты иногда рассматривают и в качестве составной части основного средства. Разберемся с вопросом квалификации *SIM*-карт и карт оплаты мобильной связи для целей бухгалтерского учета и организации контроля за их движением и использованием.

Квалификация *SIM*-карты и карты оплаты мобильной связи для целей бухгалтерского учета

Оказание услуг связи на территории России регулируется Федеральным законом от 7 июля 2003 г. № 123-ФЗ «О связи» (далее — Закон о связи). Согласно данному Закону на территории РФ услуги связи «оказываются операторами связи пользователям услугами связи на основании договора об оказании услуг связи, заключаемого в соответствии с гражданским законодательством и правилами оказания услуг связи». Отношения между операторами мобильной связи и абонентом — пользователем услуг связи регулируются Правилами оказания услуг подвижной связи (утверждены Постановлением Правительства РФ от 25 мая 2005 г. № 328; далее — Правила).

В Правилах установлено, что *SIM*-карта — это карта, с помощью которой обеспечиваются *идентификация* абонентского устройства (мобильного телефона)¹, его *доступ* к сети мобильной связи, а также *защита* от несанкционированного использования абонентского номера.

В соответствии с п. 43 Правил услуги мобильной связи оплачиваются посредством либо авансового, либо отложенного платежа. И в том и в другом случае это можно сделать с помощью карты оплаты мобильной связи (далее — карты оплаты). Данная карта содержит закодированную информацию, которая используется для доведения до оператора связи сведений об оплате абонентом услуг мобильной связи. Другими словами, с помощью карты оплаты абонент вносит определенную сумму денежных средств на свой лицевой счет, с которого оператор связи снима-

¹ Абонентское устройство — пользовательское (оконечное) оборудование, подключаемое к сети подвижной связи (п. 1 Правил).

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

ет платежи за оказываемые этому абоненту услуги. Таким образом, по сути карта оплаты является средством платежа. Причем, чтобы использовать карту в таком качестве, ее необходимо активировать — сообщить скрытый на карте оплаты штрихкод на телефонный номер сотового оператора. Отметим, что один из обязательных реквизитов карты оплаты — размер авансового платежа оператору связи, внесение которого она подтверждает. Такой реквизит является номиналом карты оплаты.

При квалификации *SIM*-карты и карты оплаты в качестве денежных документов необходимо исходить из следующего. Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению¹ в бухгалтерском учете обобщение информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации производится на счете 50 «Касса», к которому может быть открыт, в частности, субсчет «Денежные документы». Как видно, денежные документы находятся в той же группе активов, что и деньги. Следовательно, у денежных документов должны присутствовать те же характеристики, что и у денег, а именно наличие функции обмена и платежа², номинала, т.е. стоимости денежного знака, и эмитента.

Поскольку денежные документы создаются в различных сферах деятельности и имеют разных эмитентов, обязательной характеристикой денежного документа является его идентификация с тем или иным видом деятельности и эмитентом, а обязательным реквизитом — наименование эмитента. В этой характеристике денежный документ не отличается от денег.

По эмитенту всегда можно идентифицировать сферу деятельности, в которой обращается денежный документ, даже если информация о ней на документе не указана. Зачастую денежный документ содержит сведения о продукте (результате) деятельности, средством платежа которого он является или на который он может быть обменен. В связи с этим денежный документ является объективным средством платежа или обмена только в рамках той деятельности, к которой относится и в которой обращается. В этом заключается ограничение, присущее денежным документам и не присущее деньгам.

Таким образом, можно сделать вывод, что денежный документ — это документ, который можно обменять или которым можно расплатиться в сумме его номинала за продукт (результат деятельности), производителем которого является эмитент этого денежного документа.

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

² Согласно ст. 140 Гражданского кодекса РФ рубль является платежным средством. В различных словарях деньги определены как вид товара, используемого в качестве всеобщего эквивалента, посредством которого выражается стоимость других товаров и который выполняет, в частности, функции средства обмена и платежа.

Указанным критериям удовлетворяет лишь карта оплаты, поскольку в качестве обязательного реквизита она содержит информацию:

- об эмитенте — наименование оператора связи;
- о номинале — размер авансового платежа оператору связи;
- результате деятельности эмитента — наименование видов услуг, оплачиваемых с использованием карты,

а также является средством платежа — содержит информацию, используемую для доведения до оператора связи сведений об оплате услуг в размере номинала карты (штрихкод).

В отличие от карты оплаты, *SIM*-карта не содержит информации об эмитенте, не является средством платежа или обмена и не имеет номинала. И хотя многие за номинал *SIM*-карты принимают авансовый платеж, перечисленный оператору связи, такой подход неверен.

Как уже отмечалось, авансовый платеж — это способ расчетов за услуги связи. Иначе говоря, перечислив оператору денежные средства за будущие услуги, организация фактически авансирует этого оператора и в бухгалтерском учете должна отразить дебиторскую задолженность. Отметим, что с точки зрения бухгалтерского учета характерной чертой авансов выданных является возможность их возврата, что предусмотрено в п. 45 Правил: «...абонент имеет право обратиться к оператору связи за возвратом денежных средств, внесенных им в качестве аванса. Оператор связи обязан вернуть неиспользованный остаток денежных средств».

При использовании абонентом второго способа оплаты услуг связи — отложенного платежа — оплачиваются уже оказанные оператором услуги, и рассматривать такой платеж в качестве номинала *SIM*-карты также нет оснований.

Из определения *SIM*-карт следует, что данные карты — это некое техническое средство (инструмент), которое необходимо для идентификации телефона абонента и доступа абонента к сети. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 18 февраля 2005 г. № 87 «Об утверждении перечня наименований услуг связи, вносимых в лицензию, и перечней лицензионных условий» обеспечение абонента доступом к сети представляет собой услугу и является лицензионным условием ведения операторами связи деятельности в области оказания услуг.

Оператор предоставляет абоненту доступ к сети связи только после активации *SIM*-карты, т.е. без нее такой доступ и идентификация самого абонента невозможны. Значит, *SIM*-карта является неотъемлемой частью предоставления услуги по доступу к сети и передается абоненту при заключении договора на оказание услуг мобильной связи. Иными словами, она является не самостоятельным активом, а лишь неким техническим инструментом по оказанию услуг. Расходы на услуги доступа, предоставленные оператором связи, отражаются в бухгалтерском учете организации-абонента в качестве расходов текущего периода.

Следовательно, нет никаких оснований квалифицировать в бухгалтерском учете *SIM*-карту в качестве материально-производственных запасов или составной части основного средства.

Пополнение счета абонента

Рассмотрим ситуацию, когда договором установлено условие об оплате услуг связи авансом. В таких случаях договоры на оказание услуг мобильной связи, как правило, уже содержат условие о зачислении на счет абонента денежных средств в размере, уплачиваемом им при заключении договора. Такой платеж следует рассматривать как аванс. После заключения договора и активации *SIM*-карты абонент может удостовериться, что денежные средства зачислены на его лицевой счет.

В дальнейшем лицевой счет может пополняться посредством карты оплаты или путем внесения наличных денежных средств через терминалы и кассы центров мобильной связи, которые в данном случае являются агентами по переводу денежных средств абонента на его лицевой счет.

В случае пополнения лицевого счета с помощью карты оплаты абонент после покупки такой карты должен ее активировать. До этого момента сумма денежных единиц, указанная на карте, не фиксируется на лицевом счете абонента, т.е. сама покупка карты еще не означает, что платеж по ней совершен (п. 2 Правил).

Таким образом, при выборе способа оплаты услуг мобильной связи посредством аванса в бухгалтерском учете организации-абонента проводимые ею платежи следует квалифицировать в качестве авансов выданных.

Оперативный учет *SIM*-карт

Обратите внимание, что согласно Правилам договор между оператором связи и абонентом заключается на неопределенный срок¹, в связи с чем *SIM*-карта, как правило, находится у организации-абонента в длительном пользовании, обеспечивая доступ к сети и идентификацию перед оператором. Обобщенную информацию об использовании денежных средств с лицевого счета по *SIM*-карте организация-абонент получает от оператора связи (поставщика услуг) в виде детализации счета и акта на оказанные услуги.

Поскольку *SIM*-карты в течение отчетного месяца могут выдаваться разным сотрудникам, движение карт необходимо контролировать. Кроме того, организации необходима информация о расходовании денежных средств с лицевого счета по каждой из *SIM*-карт для идентификации расходов и их назначения. Для организации контроля за движени-

ем и использованием *SIM*-карт можно выделить отдельный забалансовый счет, на котором будет вестись учет *SIM*-карт в условной оценке в разрезе сотрудников, либо организовать оперативный учет. В этом случае приказом руководителя организации необходимо назначить лицо, ответственное за ведение оперативного учета и хранение *SIM*-карт, и утвердить формы документов по ведению данного учета.

В качестве документов оперативного учета можно разработать книгу учета *SIM*-карт и отчет сотрудников — пользователей *SIM*-карт. В отчетах сотрудники должны приводить информацию о пополнении лицевого счета *SIM*-карты и расходовании денежных средств с него. Показатели о расходовании денежных средств определяются арифметическим путем по данным баланса лицевого счета по *SIM*-карте на дату начала и окончания ее использования и данным о пополнении лицевого счета.

В книге учета необходимо предусмотреть следующие реквизиты:

- сведения о *SIM*-карте: уникальный номер, дата приобретения, реквизиты договора и срок его действия, наименование оператора связи, абонентский номер;
- дата поступления *SIM*-карты на хранение к материально ответственному лицу;
- наименование, номер и дата документа, на основании которого производится передача *SIM*-карт материально ответственному лицу или сотруднику;
- сведения о сотруднике, от которого поступила или которому выдана *SIM*-карта: фамилия, имя, отчество, структурное подразделение, в котором он работает, должность, личная подпись;
- баланс лицевого счета по *SIM*-карте на момент поступления (выдачи);
- сведения о пополнении лицевого счета по *SIM*-карте;
- дата возврата *SIM*-карты сотрудником;
- сведения об израсходованных денежных средствах с лицевого счета.

Показатели за месяц об израсходованных денежных средствах с лицевого счета по *SIM*-карте, а также о пополнении лицевого счета проставляются в книге учета на основании отчетов сотрудников. Итоговые показатели за месяц об израсходованных денежных средствах, указанные в книге учета, должны соответствовать данным детализированного счета, представленного оператором связи по абонентскому номеру, который идентифицирует *SIM*-карта.

Итоговые показатели за месяц по сведениям о пополнении лицевого счета по *SIM*-карте, указанные в книге, должны соответствовать сумме расходов на оплату услуг связи, указанной в авансовых отчетах сотрудников. При этом следует учитывать, что сотрудник мог пополнять лицевой счет как наличными деньгами, полученными в подотчет, так и посредством карт оплаты — либо полученных в подотчет, либо приобретенных за наличные денежные средства.

¹ По желанию абонента может быть заключен срочный договор (п. 22 Правил).

УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Итоговый остаток баланса лицевого счета по *SIM*-карте на конец отчетного месяца в книге учета будет определяться следующим образом:

Итоговый остаток баланса = Остаток баланса лицевого счета на начало месяца + Пополнения лицевого счета в течение отчетного месяца — Израсходованные денежные средства с лицевого счета в течение отчетного месяца.

Итоговый остаток баланса лицевого счета по *SIM*-карте на конец отчетного месяца в книге учета должен соответствовать балансу лицевого счета по данным оператора связи.

Книгу по учету *SIM*-карт необходимо вести в разрезе *SIM*-карт.

Примеры бухгалтерского учета *SIM*-карт, карт оплаты и расходов на услуги мобильной связи

Пример 1. Учет *SIM*-карт. Организация «АБСД» заключила с оператором связи договор на оказание услуг мобильной связи через своего сотрудника — уполномоченное лицо, которому выданы денежные средства в подотчет на оплату услуг связи при заключении договора. Условиями договора предусмотрено, что оплата производится авансом. Цена договора составляет 180 руб., из которых 150 руб. подлежат зачислению на счет абонента через два часа после активации *SIM*-карты, а 30 руб. составляют плату за доступ к сети. В организации ведется оперативный учет *SIM*-карт в книге учета.

В бухгалтерском учете организация сделает следующие записи:

Д 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — К 50 «Касса» — 180 руб. — выданы в подотчет денежные средства на оплату услуг связи;

Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — К 71 — 30 руб. — отражена оплата услуг по обеспечению доступа к сети;

Д 60, субсчет «Авансы выданные» — К 71 — 150 руб. — отражен аванс за услуги мобильной связи, оплаченный подотчетным лицом.

Поступление *SIM*-карты отражено материально ответственным лицом в книге учета *SIM*-карты, являющейся регистром оперативного учета. В строке «Баланс лицевого счета по *SIM*-карте на момент поступления» указана сумма 150 руб.

Пример 2. Учет карт оплаты. Организация «АБСД» через подотчетное лицо приобрела в салоне сотовой связи 10 карт экспресс-оплаты номиналом 300 руб. и по цене 300 руб. за карту. Две карты выданы командированному сотруднику в подотчет. По возвращении из командировки сотрудник отчитался за использование одной карты, а вторую вернул в кассу.

В бухгалтерском учете организация сделает следующие записи:

Д 71 — К 50 — 3000 руб. — выданы в подотчет денежные средства на покупку карт оплаты;

Д 50, субсчет «Денежные документы» — К 71 — 3000 руб. — оприходованы 10 карт экспресс-оплаты;

Д 71 — К 50, субсчет «Денежные документы» — 600 руб. — выданы в подотчет две карты оплаты;

Д 60, субсчет «Авансы выданные» — К 71 — 300 руб. — отражена дебиторская задолженность оператора связи по карте оплаты, активированной подотчетным лицом;

Д 50, субсчет «Денежные документы» — К 71 — 300 руб. — возвращена карта оплаты в кассу.

Пример 3. Учет расходов на услуги мобильной связи. Подотчетному лицу при направлении в командировку выданы мобильный телефон с *SIM*-картой, денежные средства в размере 500 руб. и карта оплаты номиналом 300 руб. По договору с сотовым оператором в качестве способа оплаты предусмотрен авансовый платеж. В организации ведется оперативный учет *SIM*-карт. Регистром оперативного учета является книга учета *SIM*-карт. Согласно внутренним регламентам организации лицо, направляемое в командировку, обязано расписаться в получении *SIM*-карты от материально ответственного лица в книге учета *SIM*-карт, а по возвращении из командировки — расписаться в сдаче *SIM*-карты материально ответственному лицу. Кроме того, сотрудник обязан составить отчет о пополнении лицевого счета по *SIM*-карте и расходовании с него денежных средств и представить такой отчет материально ответственному лицу.

На момент получения подотчетным лицом *SIM*-карты баланс лицевого счета по ней составлял 300 руб. В командировке сотрудник дважды пополнял лицевой счет: наличными денежными средствами в размере 400 руб. через кассу центра мобильного оператора и посредством карты оплаты. По окончании месяца оператор связи предоставил детализацию счета и акт на оказанные услуги на сумму 750 руб. Баланс лицевого счета по *SIM*-карте на момент ее сдачи материально ответственному лицу, по данным оператора связи, составил 250 руб. В течение отчетного месяца *SIM*-карта больше никому не выдавалась.

В бухгалтерском учете организация сделает следующие записи:

Д 71 — К 50 — 500 руб. — выданы в подотчет денежные средства командированному сотруднику;

Д 71 — К 50, субсчет «Денежные документы» — 300 руб. — выдана в подотчет карта оплаты;

Д 60, субсчет «Авансы выданные» — К 71 — 400 руб. — отражена дебиторская задолженность оператора связи по платежу, произведенному подотчетным лицом через кассу центра мобильного оператора;

Д 60, субсчет «Авансы выданные» — К 71 — 300 руб. — отражена дебиторская задолженность перед оператором связи по активированной подотчетным лицом карте оплаты;

Д 50 — К 71 — 100 руб. — возвращен остаток неиспользованных денежных средств.

В отчете сотрудника сумма израсходованных денежных средств с лицевого счета составляет 750 руб. (300 руб. + 400 руб. + 300 руб. — 250 руб.), сумма вносимых пополнений — 700 руб. (400 руб. + 300 руб.).

В книге учета *SIM*-карт материально ответственное лицо на основании отчета, представленного командированным сотрудником, отразит данные:

- об израсходованных с лицевого счета по *SIM*-карте денежных средствах в сумме 750 руб., что соответствует данным оператора связи, представленным в детализации счета;

- о пополнении лицевого счета по *SIM*-карте на сумму 700 руб., что соответствует данным авансового отчета.

Баланс лицевого счета по *SIM*-карте, рассчитанный материально ответственным лицом, будет соответствовать фактическому и составит 250 руб. (300 руб. + 400 руб. + 300 руб. — 750 руб.).

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.

СЛОЖНЫЙ СЛУЧАЙ.
ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ



Учет расходов по «переходящим» отпускам

СИТУАЦИЯ

Организация предоставила сотруднику ежегодный оплачиваемый отпуск, переходящий с декабря 2010 г. на январь 2011 г. Отпускные были выплачены в декабре 2010 г. В целях исчисления налога на прибыль организация применяет метод начисления, формирование резерва на оплату отпусков учетной политикой не предусмотрено.

ВОПРОС

В каком отчетном (налоговом) периоде подлежат признанию расходы на выплату таких отпускных в целях исчисления налога на прибыль — в периоде выплаты отпускных или пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный (налоговый) период?

ОТВЕТ

В соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ в состав расходов налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

На уменьшение облагаемой прибыли относятся в том числе и расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ (п. 7 ст. 255 НК РФ).

В силу ст. 114 Трудового кодекса РФ ежегодные отпуска предоставляются работникам с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

Оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала (ст. 136 ТК РФ). При этом из буквального толкования данной нормы следует, что оплата отпуска должна быть произведена в полном объеме. Чтобы выплатить сотруднику отпускные, бухгалтер должен их начислить. Следовательно, начисление отпускных также должно быть осуществлено не позднее чем за три дня до ухода сотрудника в отпуск.

Согласно п. 4 ст. 272 НК РФ расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленных в соответствии со ст. 255 Кодекса расходов на оплату труда. Из приведенной нормы прямо следует, что расходы на оплату отпуска учитываются в месяце их фактического начисления. При этом данная норма не ставит момент признания таких расходов налогоплательщика в зависимость от периода, за который производится выплата.

Следовательно, расходы организации на оплату ежегодного отпуска сотрудника могут быть учтены единовременно в месяце начисления отпускных без распределения по отчетным периодам, на которые приходится отпуск.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации оплата сотруднику отпуска, приходящегося на декабрь 2010 г. — январь 2011 г., в декабре 2010 г. произведена с соблюдением требований ст. 136 ТК РФ. Значит, организация может признать понесенные ею расходы на оплату отпуска сотруднику в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль за 2010 г.

Данный вывод подтверждается арбитражной практикой. Так, ФАС Московского округа в Постановлении от 24 июня 2009 г. № КА-А40/4219-09 установил, что расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска в 2006 г. (январь, февраль), были сформированы и выплачены заявителем в 2005 г., что подтверждается расчетными листками за декабрь 2005 г. В соответствии с п. 1 ст. 272 НК РФ спорные расходы являются расходами 2005 г. и правомерно отнесены заявителем на уменьшение налоговой базы для исчисления налога на прибыль именно 2005 г. Применяв положения п. 4 ст. 272 НК РФ и ст. 136 ТК РФ, суд пришел к выводу, что расходы, начисленные в декабре 2005 г. за отпуск, приходящийся на январь-февраль 2006 г., должны быть признаны расходами 2005 г. в полном объеме без деления на части.

В Постановлении от 1 декабря 2008 г. № Ф04-7507/2008 (16957-А46-15) ФАС Западно-Сибирского округа, проанализировав положения ст. 255, 272 НК РФ и ст. 136 ТК РФ, сделал вывод о правомерном начислении налогоплательщиком отпускных за период, приходящийся на декабрь 2005 г. и январь 2006 г., в декабре 2005 г. и включении этих затрат в расходы для целей налогообложения за декабрь 2005 г.¹

Однако Минфин России занимает противоположную позицию, которая заключается в том, что если отпуск приходится на два (или более) отчетных периода по налогу на прибыль, то отпускные подлежат учету в составе расходов ежемесячно пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период (см. письма от 23 декабря 2010 г. № 03-03-06/1/804, от 1 июня 2010 г. № 03-03-06/1/362, от 12 мая 2010 г. № 03-03-06/1/323, от 22 апреля 2010 г. № 03-03-06/1/288 и др.). При этом Минфин России ссылается на п. 4 ст. 272 НК РФ, согласно которому расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно.

Налоговые органы придерживаются аналогичной позиции по рассматриваемому вопросу (см. письма УФНС России по г. Москве от 25 августа 2008 г. № 20-12/079463 и от 6 августа 2008 г. № 21-11/073877.2[®]).

В результате анализа арбитражной практики также было выявлено и решение, в котором суд поддержал занимаемую Минфином России и налоговыми органами позицию, — это Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 ноября 2007 г. по делу № А56-39310/310. Отметим, что данное

постановление суда является единственным и нарушает единообразие приведенной арбитражной практики по рассматриваемому вопросу.

По нашему мнению, позиция контролирующих органов и ФАС Северо-Западного округа не соответствует законодательству РФ. Во-первых, как уже отмечалось, распределение затрат на выплату отпускных противоречит прямому указанию п. 4 ст. 272 НК РФ, являющегося специальной нормой, устанавливающей единовременный учет расходов на оплату труда. В соответствии с указанной нормой расходы на оплату труда признаются ежемесячно в размере фактически начисленных сумм.

Во-вторых, из буквального толкования п. 1 ст. 272 НК РФ не следует, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль сумма начисленных отпускных за ежегодный оплачиваемый отпуск включается в состав расходов пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период. Дело в том, что нормами трудового законодательства установлена обязанность работодателя единовременно выплатить сумму отпускных за три дня до отпуска. Следовательно, расход в виде отпускных относится к периоду начисления и выплаты отпускных, а не к периоду отпуска. На данное обстоятельство указал и ФАС Уральского округа в Постановлении от 8 декабря 2008 г. № Ф09-9111/08-СЗ.

Безусловно, распределение затрат на выплату отпускных на декабрь 2010 г. и январь 2011 г. пропорционально дням отпуска, приходящимся на каждый отчетный период, не влечет за собой налоговых рисков.

Если же организация примет решение признать всю сумму расходов по «переходящему» отпуску — и в той части, которая приходится на декабрь 2010 г., и в той, которая приходится на январь 2011 г., — в составе расходов по налогу на прибыль за 2010 г., существует высокий риск возникновения спора с налоговыми органами. Правомерность своей позиции организации придется отстаивать в суде. Однако, принимая во внимание наличие весьма обширной положительной для налогоплательщика арбитражной практики по этому вопросу, вероятность положительного для организации исхода потенциального судебного рассмотрения данного спора можно оценить как высокую.

Ответ подготовили юрист «ФБК-Право» А.М. Хомич, партнер МКА «ФБК-Право» А.И. Сотов

Для получения дополнительной информации по вопросам, сходным с поднятыми в данном материале, обращайтесь в департамент маркетинга компании «ФБК» по адресу marketing@fbk.ru.

¹ Аналогичные выводы содержатся в Постановлениях ФАС Уральского округа от 8 декабря 2008 г. № Ф09-9111/08-СЗ, ФАС Западно-Сибирского округа от 23 января 2008 г. № Ф04-222/2008(688-А27-37) и от 3 декабря 2007 г. № Ф04-8300/2007(40621-А75-15), ФАС Московского округа от 31 июля, 7 августа 2007 г. № КА-А40/5187-07.



Исследования ФБК

Зарплатоемкость ВВП впервые за последние 10 лет снизилась — ФБК

По итогам 2010 г. зарплатоемкость российского ВВП составила 39,5%. Этот важнейший макроэкономический показатель, исчисляемый как отношение суммарной номинальной заработной платы занятого в экономике населения к объему национального ВВП, Росстат не рассчитывает, но с 2007 г. рассчитывают аналитики аудиторско-консалтинговой компании «ФБК». Как отмечают специалисты, впервые за последние 10 лет зарплатоемкость ВВП снизилась: так, в 2000 г. показатель равнялся 23,6%, в 2008 г. вырос до 35,2%, а в 2009 г. составил рекордные 40%.

По словам экспертов, сохраняется значительный разрыв в уровнях оплаты труда между рядовыми работниками и руководителями, а также между занятыми в различных видах деятельности. «Например, судя по недавно обнародованным декларациям министров российского правительства, их денежные зарплатные доходы за 2010 г. в десятки раз превышают аналогичный средний показатель для занятого в экономике населения России», — говорит директор департамента стратегического анализа ФБК Игорь Николаев. При этом он обратил внимание, что в развитых странах зарплата министров превышает средний показатель по стране в 3—5 раз. «Примерно такой же неприлично большой разрыв в зарплатах рядовых работников и руководителей зачастую наблюдается и в российском бизнесе», — резюмировал эксперт.

Полный текст — <http://www.fbk.ru/news/5419/953774/>

«Методика определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль». Круглый стол департамента банковского аудита ФБК

Эксперты департамента аудиторских и консультационных услуг финансовым институтам ФБК провели 12 апреля 2011 г. для сотрудников банков круглый стол на тему «Методика определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль по финансовым инструментам, не обращающимся на организованном рынке, с использованием Порядков, предложенных ФСФР».

В ноябре 2010 г. Федеральной службой по финансовым рынкам (ФСФР России) были опубликованы Порядки определения расчетной стоимости (цены) ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, не обращающихся на организованном рынке. В Порядках описаны методики расчета параметров и данных, необходимых для определения расчетной цены, а также приведен ряд формул для разных типов финансовых инструментов.

Для автоматизации определения расчетной стоимости (цены) финансовых инструментов на основе методологических подходов и формул, предложенных в Порядках, специалистами ФБК был создан программный продукт «Калькулятор расчетной цены». Он позволяет определить величину расчетной цены, необходимую для дальнейших налоговых расчетов, по небольшому набору параметров.

В рамках круглого стола специалисты **ФБК** также представили технологию учета реквизитов финансовых инструментов, необходимых как для определения расчетной стоимости (цены) финансового инструмента, так и расчета налогооблагаемой базы и суммы налогов для каждого экземпляра финансового инструмента в зависимости от его типа, валюты, сроков исполнения и сумм. Слушателям были представлены шаблоны учетных реестров и Методика проведения расчетов налогооблагаемой базы по налогу на прибыль с использованием разработанного «Калькулятора».

Полный текст — <http://www.fbk.ru/news/110067/956684/>

Конференции

«Инструменты повышения конкурентоспособности»: взгляд ФБК

В Москве 7 апреля 2011 г. прошла конференция «Российское производство: инструменты повышения конкурентоспособности», организованная радиостанцией *Business FM* и интернет-порталом *BFM.ru*.

Представители бизнеса, чиновники и эксперты обсуждали перспективы российского производства в свете присоединения России к Всемирной торговой организации (ВТО). Представители бизнеса делились практическим опытом повышения эффективности производственных процессов и повышения качества продукции.

Компанию «ФБК» на форуме представлял **партнер, директор департамента стратегического анализа Игорь Николаев**, который выступил с докладом «Развитие конкуренции в повышении конкурентоспособности». По мнению аналитика, ключевой инструмент повышения конкурентоспособности — развитие конкуренции. Пока по всемирному индексу конкурентоспособности Россия находится на 63-м месте в мире (между Шри-Ланкой и Уругваем). При этом в плане конкуренции с иностранными производителями мы вообще во второй сотне государств.

Полный текст — <http://www.fbk.ru/news/110067/941620/>

«Риск-ориентированный внутренний контроль в банке»: взгляд ФБК

В Москве 8 апреля 2011 г. прошла практическая конференция «Риск-ориентированный внутренний контроль в банке: обеспечение непрерывности деятельности и внедрение мер по снижению риска». Как построить эффективную систему внутреннего контроля в банках разного уровня? Как организовать внутренний контроль за обработкой персональных данных? Каковы особенности взаимодействия служб внутреннего контроля и риск-менеджмента? На эти и другие вопросы ответили выступавшие.

В частности, **замдиректора департамента аудиторских и консультационных услуг финансовым институтам компании «ФБК» Роман Кенигсберг** посвятил свой доклад разработке, внедрению и организации контроля плана непрерывности банковской деятельности. Эксперт обратил особое внимание, что обеспечение непрерывности и (или) восстановление деятельности (ОНиВД) — это непрерывный процесс, который требует постоянного управления, регулирования, изобретения новых подходов, контроля за ресурсами, выявления недостатков в предыдущих формах организации и т.д.

«Публикуя План ОНиВД, Банк России отметил, что данные рекомендации должны утвердить все банки, забывая, что это все-таки процесс, а не проект, имеющий начало и конец и который может быть выполнен, — отметил Р. Кенигсберг. — Многие банки подошли к выполнению плана формально, не понимая полноты стоящих перед ними угроз». Эксперт представил вариант типичной структуры документов для ОНиВД

и порекомендовал при его тестировании привлекать внешних консультантов, чтобы избежать возможного конфликта интересов внутри банка.

Ведущий эксперт департамента аудиторских и консультационных услуг финансовым институтам Александр Троян выступил с докладом об обеспечении безопасности обработки персональных данных кредитными организациями и соблюдении прав субъектов персональных данных. «Вопросы обеспечения информационной безопасности и построения риск-ориентированной системы управления информационными потоками являются важнейшими при переходе на новый качественный уровень корпоративного управления. С этой целью необходимо создать и регулярно выполнять процедуры, обеспечивающие мониторинг и самооценку внутренней среды компании, а начать стоит с инвентаризации информационных активов и построения систем их защиты», — отметил эксперт.

В конференции приняли участие представители Банка России, Ассоциации российских банков, коммерческих банков, Совета Института внутренних аудиторов и др.

«ФБК-Право» выступило партнером ежегодного Юридического форума газеты «Ведомости»

В Москве 13–14 апреля 2011 г. прошел VII ежегодный Юридический форум, организованный газетой «Ведомости». Одним из партнеров мероприятия в этом году стало «ФБК-Право». В рамках форума представители бизнеса и юридического сообщества обсудили проблемы, которые способствуют или, наоборот, препятствуют развитию юридического бизнеса.

Руководитель корпоративной практики «ФБК-Право» Александр Ермоленко выступил с докладом и стал модератором сессии «Юридические проблемы сделок M&A». Как ожидают эксперты, главной тенденцией развития российского рынка M&A в 2011 г. станет значительный рост числа сделок по слиянию и поглощению, который может составить более 50%. «Многие компании за последний год значительно улучшили свое финансовое положение и накопили достаточно финансовых ресурсов для осуществления отложенных из-за кризиса сделок по консолидации активов», — отметил А. Ермоленко.

Полный текст — <http://www.fbk.ru/news/5418/955395/>

Международный симпозиум по проблемам налоговой политики: взгляд «ФБК-Право»

В рамках Налоговой недели в России 14 апреля 2011 г. в Москве прошел IV Международный научно-практический симпозиум по актуальным проблемам налоговой политики, организованный Палатой налоговых консультантов при экспертной поддержке Налогового комитета Европейской конфедерации налоговых консультантов и Финансового университета при Правительстве РФ. **Руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Алексей Яковлев** выступил на симпозиуме с докладом «Риски проведения повторной выездной налоговой проверки при подаче уточненной налоговой декларации». Как отметил эксперт, после изменений, внесенных в часть первую Налогового кодекса РФ Федеральным законом № 137-ФЗ, появилось такое основание для проведения повторной выездной проверки, как представление налогоплательщиком уточненной декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного (согласно подп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ).

Полный текст — <http://www.fbk.ru/news/5418/961197/>

Партнер ФБК Галина Акчурина на конференции «Оптимизация нагрузки на бизнес: налоги, платежи и административные барьеры»

В Москве 18 апреля 2011 г. в рамках Всероссийского форума промышленников и предпринимателей прошла конференция «Оптимизация нагрузки на бизнес: налоги,

платежи и административные барьеры». Мероприятие ознаменовало также открытие Недели Российского Бизнеса, организованной Российским союзом промышленников и предпринимателей (РСПП).

Партнер ФБК, руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Галина Акчурина выступила с докладом, в котором обратила внимание на ряд положений НК РФ, посвященных налоговому администрированию и гарантирующих права налогоплательщиков при проведении налоговой проверки. «Законодатель, в частности, установил, что с 1 января 2010 г. в ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у налогоплательщика документы, ранее представленные в налоговые органы», — пояснила эксперт. Кроме того, были установлены минимально гарантированные налогоплательщику сроки на представление документов при проведении проверки — 10 рабочих дней.

Однако практика выездных проверок 2011 г., по словам Г. Акчуриной, показывает, что закон «стал слишком тесным для налоговых органов». Эксперт обратила внимание бизнес-сообщества на письмо ФНС России от 8 октября 2010 г. № АС-37-2/12931[®]. В инспекции были направлены рекомендуемые формы уведомлений о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов, и формы актов о противодействии проведению налоговой проверки. Как подчеркнула Г. Акчурина, НК РФ даже не упоминает о таких документах.

В конференции также приняли участие президент РСПП Александр Шохин, заместитель руководителя Федеральной налоговой службы Кирилл Янков, заместитель Председателя Комитета Государственной Думы по бюджету и налогам Андрей Макаров и другие.

Полный текст — <http://www.fbk.ru/news/5418/964028/>

«Реструктуризация и финансовая реорганизация компании как фактор эффективности и устойчивости бизнеса»: взгляд ФБК

В Москве 19 апреля 2011 г. прошло заседание Комитета Ассоциации менеджеров России (АМР) по корпоративным финансам и финансовому менеджменту на тему «Реструктуризация и финансовая реорганизация компании как фактор эффективности и устойчивости бизнеса». На мероприятии от компании «ФБК» выступили **менеджер корпоративной практики «ФБК-Право» Андрей Шкадов и директор департамента управленческого консультирования ФБК Андрей Рекшинский**.

Андрей Шкадов в своем выступлении осветил юридические аспекты реструктуризации бизнеса, в частности ключевые требования законодательства, которые необходимо принимать во внимание при планировании реструктуризации. «При реорганизации необходимо провести консолидацию активов (пассивов) реорганизуемых юридических лиц. Кроме того, важно помнить о возможности заявления кредиторами требований о досрочном прекращении или исполнении обязательств», — отметил эксперт. По его словам, необходимо определить и оптимальный способ оформления отношений с работниками. На примерах успешных проектов «ФБК-Право» А. Шкадов рассказал также о некоторых сложных случаях при сопровождении реорганизаций.

Андрей Рекшинский рассказал о реструктуризации основного бизнеса на примере крупнейшей в России газовой компании. «Основная цель совершенствования внутрикорпоративной структуры управления компании — повышение эффективности работы за счет оптимизации на уровне дочерних обществ системы управления основными видами деятельности — добычей, транспортировкой, переработкой и хранением газа», — отметил эксперт. Для этого, по его словам, специалистам необходимо было определить минимальный набор функций каждого предприятия, оптимизировать численность персонала, обособить финансовые потоки по видам деятельности, а также повысить прозрачность и эффективность компании. В результате проводимых изменений были созданы специализированные компании по направлениям «Переработка

газа и жидких углеводородов», «Транспорт газа по системе ЕСГ», «Подземное хранение газа», «Сервисное обслуживание и услуги», «Капитальное строительство». «В каждую из них вошел минимальный набор осуществляемых видов деятельности, исключая вспомогательные и сервисные службы, объекты социально-культурного назначения и другие непрофильные виды деятельности», — заключил эксперт.

Полный текст — <http://www.fbk.ru/news/110067/965369/>

Новые проекты ФБК

ФБК получила аккредитацию Минюста России на проведение экспертизы на коррупциогенность

Компания «ФБК» признана аккредитованной при Министерстве юстиции Российской Федерации в качестве независимого эксперта, уполномоченного на проведение экспертизы на коррупциогенность. Соответствующее распоряжение подписал первый заместитель министра юстиции Александр Федоров.

Правила проведения экспертизы проектов нормативных правовых актов и иных документов в целях выявления в них положений, способствующих созданию условий для проявления коррупции, были утверждены Постановлением Правительства РФ от 5 марта 2009 г. № 195. По информации Минюста России, в 2010 г. такую экспертизу прошли 86 675 региональных и 33 523 муниципальных документа.

Наши события

ФБК на Дне карьеры в МГУ

На юридическом факультете МГУ им. М.В. Ломоносова 12 апреля 2011 г. состоялся День карьеры «Первая ступень». На нем студенты и выпускники могли познакомиться с потенциальными работодателями — представителями ведущих компаний, оказывающих услуги в области юридического консалтинга. Группу компаний ФБК на Дне карьеры представляли юристы «ФБК-Право» и специалисты «ФБК-Персонал», которые выступили с презентацией группы компаний ФБК и ответили на вопросы студентов и выпускников.

«Участие в Днях карьеры в МГУ становится доброй традицией, — говорит старший менеджер «ФБК-Персонал» Наталья Беседина. — Нашей целью было достойно представить компанию и получить максимальное число стажеров — студентов четвертых-пятых курсов юридического факультета и талантливых выпускников, готовых работать полный рабочий день. Радовало, что к нашему стенду подходили также и студенты первых-вторых курсов. Они хотели как можно больше узнать о компании, об условиях работы и карьерных возможностях. А это значит, что, получив подробную информацию о ФБК, они смогут рассматривать нашу компанию как потенциального работодателя для прохождения стажировки или построения карьеры в будущем».

В ходе мероприятия служба персонала ФБК получила более 100 анкет.

Помимо ФБК на Дне карьеры юридического факультета свои стенды представили *White & Case, Allen & Overy, Cleary Gottlieb, Baker & McKenzie, Clifford Chance, PwC, Ernst & Young* и другие компании.

«ФБК-Право» в международном рейтинге юридических фирм *The Legal 500*

В ежегодном выпуске «*The Legal 500 2011: Europe, Middle East & Africa*» «ФБК-Право» включено в число рекомендованных фирм по направлениям «Налогообложение» и «Разрешение споров». В обзоре *The Legal 500* один из клиентов так отозвался о «ФБК-Право»: «Мы привлекаем компанию по самым важным, наиболее сложным и неоднозначным делам».

The Legal 500 содержит наиболее полный перечень и описание действующих по всему миру юридических фирм. Рейтинг издается с 1987 г. и представляет авторитетный глубокий анализ юридических фирм более чем в 90 странах Европы, Ближнего Востока, Азии, Северной и Южной Америки, а также стран Карибского региона.

Компания «ФБК» — на 4-м месте Всероссийского бизнес-рейтинга по направлению «Аудиторская деятельность»

На основании данных государственной статистики за прошлый отчетный период компания «ФБК» заняла 4-е место во Всероссийском бизнес-рейтинге по виду экономической деятельности «Аудиторская деятельность».

«Такие достижения являются признаком высокого профессионализма руководителя предприятия и всей команды, что подтверждается экономическими показателями рейтинга», — отметил директор Всероссийского бизнес-рейтинга Виктор Конаровский.

Система сравнения и оценки бизнес-рейтинга основана на цифрах и фактах официальных финансовых отчетов предприятий в соответствии с *European Standart Rating* (Европейский стандарт рейтингования), который получил признание во многих странах мира. При составлении рейтинга учитывались такие показатели, как объем реализации, оборотные активы, валовая прибыль, а также кредиторская задолженность.

Наши анонсы

Инвентаризация расходов будущих периодов: новая услуга ФБК

Как известно, в отчетности за 2011 г. все российские организации практически лишаются возможности признания понесенных расходов в составе «расходов будущих периодов» (согласно приказу Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. № 3»).

На практике это означает, что в этом году компании должны провести ревизию по всем «расходам будущих периодов» в бухгалтерском учете, а также произвести реклассификацию этих учетных объектов либо списать их при формировании годовой отчетности за 2011 г.

Департамент бухгалтерского консалтинга ФБК предлагает услуги по инвентаризации расходов будущих периодов, в частности:

- подготовку Свода методов и способов учета затрат, понесенных организацией в текущем отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;
- выбор вариантов по методам и способам учета затрат;
- разработку Проекта изменений в Учетную политику организации для целей бухгалтерского учета по РСБУ на 2011 г.;

- согласование Проекта изменений в Учетную политику организации для целей бухгалтерского учета по РСБУ и другие дополнительные услуги по выбору заказчика.

«ФБК-Право» — партнер конференции «M&A тренды в 2011 году: банкротства, враждебные поглощения»

В Москве 26 мая 2011 г. состоится конференция «M&A тренды в 2011 году: банкротства, враждебные поглощения», организованная газетой *The Moscow Times*.

Партнером мероприятия выступит «ФБК-Право». Менеджер корпоративной практики «ФБК-Право» Анна Грищенко представит доклад на тему «Судебная практика сделок M&A — последние тенденции, вопросы». Также в рамках мероприятия планируется рассмотреть способы защиты от враждебного поглощения, обсудить способы диагностики рисков поглощения, методы противодействия банкротству, специфику проведения *due diligence* и пр.

«ФБК-Право» — партнер форума «Налоговые стратегии в России»

В Москве 24 мая 2011 г. пройдет 6-й ежегодный форум «Налоговые стратегии в России», организованный газетой *The Moscow Times*. Партнерами мероприятия выступят компании *Salans*, *CMS* и, по традиции, «ФБК-Право».

Партнер ФБК, руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Галина Акчурина и руководитель практики налоговых споров «ФБК-Право» Алексей Яковлев расскажут о последних тенденциях арбитражной практики, о стратегиях оспаривания неправомерных действий налоговых органов. В частности, дадут правовую оценку и расскажут о возможных способах защиты от неправомерных действий налоговых органов в рамках печально известного письма ФНС России № АС-37-2/12931[®]. (Данным письмом налоговое ведомство направило для использования в работе налоговых инспекций рекомендуемые формы уведомлений о необходимости обеспечения ознакомления с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов, и формы актов о противодействии проведению налоговой проверки.) **ФБК**