

8 октября 2007 года

ЦЕНТР 
ЭКОНОМИЧЕСКИХ
ИССЛЕДОВАНИЙ
И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ

№ 41
(197)

СОВРЕМЕННЫЙ БУХГАЛТЕР

ИЗДАЕТСЯ ПРИ ПОДДЕРЖКЕ ФЕДЕРАЦИИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ УКРАИНЫ
ЖУРНАЛ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ЭЛИТЫ



**Расчет налоговых разниц
право или обязанность
плательщиков налога на прибыль?**



ПРИГЛАШАЕМ НА СЕМИНАРЫ!

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОСЕНИ 2007 ГОДА

АВТОРСКИЙ СЕМИНАР **БОРИСА ЮРОВСКОГО**

НАЧАЛО СЕМИНАРА: 10.00

ПРИ ПОДДЕРЖКЕ  **МЕРКУРИЙ**

БЕСПЛАТНО

9 ПРИГЛАСИТЕЛЬНЫЙ

октября г. Харьков, ул. Плехановская, 77 (ДК «Металлист»)

2007

ВХОД: СВОБОДНЫЙ ИНФОРМАЦИОННЫЙ ПАРТ



РЕГИСТРАЦИЯ: 9.00

10 ПРИГЛАСИТЕЛЬНЫЙ

октября г. Симферополь, ул. Севастопольская, 8 (Дом Профсоюзов (площадь Ленина))

2007

ВХОД: СВОБОДНЫЙ

РЕГИСТРАЦИЯ: 9.00

11 ПРИГЛАСИТЕЛЬНЫЙ

октября г. Севастополь, пл. Восставших, 6 (гостиница «Крым»)

2007

ВХОД: СВОБОДНЫЙ

РЕГИСТРАЦИЯ: 9.30

17 ПРИГЛАСИТЕЛЬНЫЙ

октября г. Киев, Центральный Дом Художника, ул. Артема, 1-5 (Львовская площадь)
От ст. м. Майдан Незалежності трол. № 16, 18 до ост. Львовская площадь

2007

ВХОД: СВОБОДНЫЙ ИНФОРМАЦИОННЫЙ ПАРТ



РЕГИСТРАЦИЯ: 9.00

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОСЕНИ 2007 ГОДА

АВТОРСКИЙ СЕМИНАР **ВИКТОРИИ ВЕЛИЧКО**

НАЧАЛО СЕМИНАРА: 11.00

БЕСПЛАТНО

16 ПРИГЛАСИТЕЛЬНЫЙ

октября г. Кривой Рог, ул. Орджоникидзе, 52 (Народный дом)

2007

ВХОД: СВОБОДНЫЙ

РЕГИСТРАЦИЯ: 10.00

Борис Юров
Генеральный директор Центра «Консалт», известный налоговый консультант, канд. экон. наук, член-корреспондент Международной кадровой академии, главный редактор еженедельных журналов: «Современный бухгалтер», «Консультант бухгалтера», «Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов».

- 2 Сложные вопросы налога на прибыль
- 3 Как облагать НДФЛ заработную плату, денежные и неденежные доходы работников
- 4 Социальные выплаты. Какие выплаты работникам не являются заработной платой и не облагаются сборами на пенсионное обеспечение и социальное страхование
- 8 Финансовые санкции за невыполнение норматива по трудоустройству инвалидов
- 9 Нуансы отчетности за 9 месяцев 2007 года

Призовой фонд:

- DVD-проигрыватель;
- радиотелефон;
- клавиатура для ПК;
- мышь для ПК;
- электрочайник;
- сладкий приз;
- фирменные часы

Гарантируются ответы на все вопросы!

Справки по телефонам: (0562) 34 13 59, 32 31 04, 34 13 56

ЖУРНАЛ ПО ВОПРОСАМ ЭКОНОМИКИ И БИЗНЕСА

Издается с января 2004 года
Регистрационное свидетельство
КВ № 7455 от 19.06.2003 г.

Выходит еженедельно на русском языке

День выхода: понедельник

Учредитель:

ООО Центр экономических
исследований и управленческого
консультирования «Консульт»

Подписной индекс ГП «Пресса»
(Укрпочта): 08369

Издатель журнала:

ООО Центр экономических
исследований и управленческого
консультирования «Консульт»

Журнал является официальным органом
ФПБАУ

Свидетельство о внесении субъекта
издательского дела в Государственный
реестр издателей, изготовителей
и распространителей издательской
продукции:
Серия ДК № 1259 от 06.03.2003 г.

Адрес: Украина. 61023 г. Харьков,
ул. Сумская, 124

Адрес редакции: 61050 г. Харьков,
Красношкільна набережна, 2,
офис. 905
тел. (057) 752-50-66

Адрес для писем: Украина. 61001
г. Харьков, а/я 2316

Отдел распространения:

61050 г. Харьков,
Красношкільна набережна, 2, к. 602
тел.: (057) 719-99-21, 719-15-82

Отдел рекламы:

тел. (057) 752-22-15, ф. 759-96-97

www.consult.kharkov.ua
e-mail: bb@conssult.kharkov.ua

Главный редактор: Борис Юровский,
канд. экон. наук, член-корреспондент
Международной кадровой академии

Ответственный за выпуск:

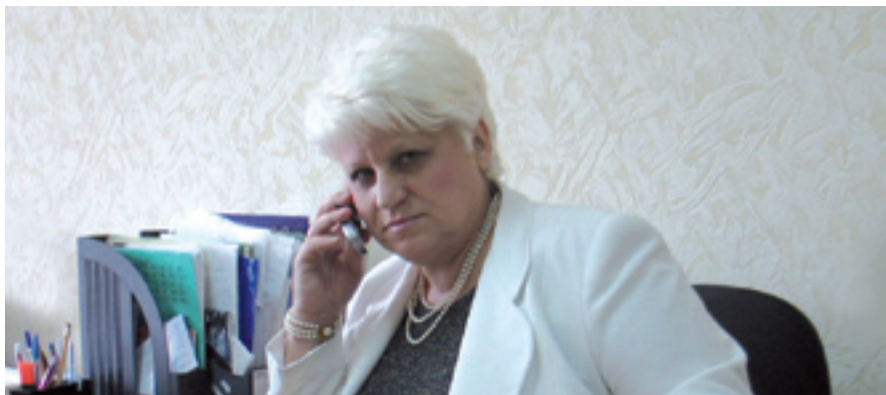
Людмила Волинец

Литературный редактор:

Эльмира Геворкян

Верстка: СПДФЛ Цовма И.Н.

© Центр «Консульт», 2007



Ни для кого не секрет, что необоснованные отличия налоговых правил от бухгалтерских увеличивают издержки предприятий и контролирующих органов. Налоговые правила должны отличаться от бухгалтерских только в тех случаях, когда общественная польза от таких отличий превышает издержки на ведение двойного учета.

Целью финансовой отчетности было, есть и будет удовлетворение информационных интересов ее пользователей, **в первую очередь инвесторов и кредиторов**. Глобализация финансовых рынков способствует унификации требований к финансовой отчетности, разработке их без привязки к законодательству какой-либо отдельной страны.

А вот налоговое законодательство, преследующее удовлетворение фискальных нужд государства, разрабатывается каждым государством с учетом специфики и традиций каждой конкретной страны.

Среди принципов украинского налогового законодательства следует выделить принцип законодательного определения налогов, состоящий в том, что все налоги должны устанавливаться, изменяться и отменяться только с помощью законов (ст. 92 Конституции Украины).

В соответствии с абзацем 3 п.1 Закона Украины о системе налогообложения, при установлении ставок, механизмов взимания налогов и сборов (кроме особых видов пошлины и сбора в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, сбора в виде целевой надбавки к утвержденному тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности) должны быть определены **все элементы** налогообложения. Отсылки в тексте налогового закона к иным законодательным или подзаконным актам, определяющим параметры, существенно влияющие на величину и процедуру выполнения налогового обязательства, будут рассматриваться как нарушение Закона о системе налогообложения. Таким образом, ставки, механизм взимания налогов и сборов (обязательных платежей) и льготы относительно налогообложения не могут устанавливаться или изменяться другими законами Украины, кроме законов о налогообложении.

Соответственно «налоговые» законы не могут и не должны обязывать предприятия в бухгалтерском учете обеспечивать накопление в регистрах бухгалтерского учета информации о доходах, расходах, временных и постоянных налоговых разнице для составления Декларации по налогу на прибыль. Такие инициативы будут обречены на неудачу...

СОВРЕМЕННЫЙ БУХГАЛТЕР

Журнал з питань економіки і бізнесу
«Сучасний бухгалтер»
видається з січня 2004 року

Виходить щотижнево по понеділках
на російській мові

Видавець: ТОВ Центр економічних
досліджень та управлінського
консультування «Консульт»

Адреса: Україна. 61023 м. Харків,
вул. Сумська, 124

Адреса редакції: Україна. 61050
Червоношкільна набережна, 2, офіс 905

Адреса для листів: Україна. 61001
м. Харків, а/с 2316

Надруковано: ПТ Компанія «Токмо»
м. Суми, вул. Харківська, 8/2, 82

Отпечатано в типографії
ПТ Компанія «Токмо»
г. Сумы, ул. Харьковская, 8/2, 82
Место выпуска: г. Харьков

Номер подписан в печать
28.09.2007 г.
Дата выхода: 08.10.2007 г.

Формат 60 x 84/8.
Усл. печ. л. 8,83.
Уч.-изд. л. 6,23.
Тираж 5150 экз.
Заказ № 41.
Цена договорная.

Информационная поддержка:
Фирма «Информвнешсервис»,
Украинская Сеть деловой информации
«ЛіГАБізнесінформ».
Перепечатка материалов допускается
только с письменного разрешения
редакции.
Ответственность за содержание
рекламных материалов несут
рекламодатели.
Оформление, содержание и стиль
журнала являются объектом авторского
права и охраняются законом.
Ответственность за содержание
материалов, в т. ч. фотографий
и рисунков, которыми иллюстрированы
материалы, несут авторы.
Редакция может не разделять мнение
авторов.

Прямая связь с руководством
издательства: если Вам не вовремя
принесли журнал «Современный
бухгалтер», если Вы хотите предложить
сделать что-то лучше и интереснее,
звоните: (057) 752 50 65 или
пишите нам: lvov@consult.kharkov.ua

© Центр «Консульт», 2007

СОДЕРЖАНИЕ

ХРОНИКА

4 Налоговые разницы: проблемы и перспективы практического применения

Елена Харламова

Утверждение Минфином Положения о порядке расчета налоговых разниц по данным бухгалтерского учета от 29.12.2006 г. № 1316 и Методических рекомендаций по составлению регистров бухгалтерского учета налоговых разниц, валовых доходов и валовых расходов от 29.01.2007 г. № 45 специалисты оценивают как преждевременный шаг. Целесообразней было бы сначала принять Налоговый кодекс, а затем, с учетом значительного сокращения налоговых разниц из-за сближения бухгалтерского и налогового учета, разрабатывать и внедрять методологию их учета.

МОНИТОРИНГ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ АКТОВ

9 Актуальные новости **Людмила Волинец**

НАЛОГИ

12 Специальный порядок определения базы обложения НДС

Борис Юровский

О том, что при исчислении базы для НДС нужно обязательно сопоставлять договорную цену с загадочной обычной ценой, знают практически все учетные работники. Однако такой подход к исчислению НДС базируется на общих правилах, хотя Закон о НДС напичкан массой специальных правил по исчислению базы для НДС, которые не всегда требуют брать в расчет именно обычную цену. Какие же это операции? Наверное, немногие сразу ответят на этот вопрос утвердительно, хотя нормы Закона о НДС знают практически наизусть...

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

20 Расчет налоговых разниц — право или обязанность плательщиков налога на прибыль?

Людмила Волинец

О том, что П(С)БУ 17 обязывает ежегодно исчислять временные налоговые разницы в бухгалтерском учете, никто спорить не будет. Но вот насколько точно они должны быть исчислены? Безусловно, собственники предприятий сами должны решать, сколь существенной должна быть информация по временным и постоянным налоговым разницам. Не зря же в бухгалтерском

учете существует порог существенности, который допускает некоторые погрешности в исчислении отдельных статей отчетности. Не могут затраты на исчисление того или иного показателя отчетности превышать его значимость для пользователей в несколько раз.

ЭКОНОМИКА

32 Методы расчета основных финансовых показателей бизнес-плана

Юрий Лернер

Одной из важнейших предпосылок, необходимых для оптимального управления процессом производства или оказания услуг, является обоснованное определение экономической эффективности принимаемых решений, в общем случае, с учетом прямого и косвенных эффектов. Исходя из этого выбор наилучшего варианта бизнес-проекта (бизнес-плана) основывается на расчетах..

ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

38 Содержание внешнеэкономического договора

Людмила Волинец

Составляя внешнеэкономический контракт, необходимо помнить о многих нюансах, которые не имеют существенного значения при заключении аналогичных сделок внутри страны. При любой международной сделке непременно возникают достаточно традиционные вопросы, на которые в контракте должны быть даны точные ответы, а именно — какая сторона контракта принимает обязательства за перемещение товаров из одного пункта в другой, несет риск, если эти операции не будут выполнены, несет бремя налоговых, таможенных, банковских, почтово-телеграфных расходов и других сборов.

Для рассмотрения споров стороны договора могут обратиться в различные органы, в том числе и в Хозяйственные суды Украины, если ответчик находится на территории Украины или в стране, с которой Украина

заключила соглашение о порядке разрешения споров, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности.

ПРАВОВЫЕ ЗНАНИЯ

49 Ответственность за нецелевое использование бюджетных средств

Наталья Гуторова

Многие коммерческие структуры мечтают заполучить из бюджета средства для использования их в различных государственных программах или для выполнения госзаказов, а затем не всегда используют их в по целевому назначению. Законами предусмотрены весьма строгие правила использования средств бюджетов, а нарушение их влечет за собой юридическую ответственность. Наиболее строгий вид такой ответственности — уголовная ответственность, которая предусмотрена ст. 210 УК Украины. Следовательно, прежде чем расходовать бюджетные средства не по целевому назначению, необходимо взвесить меру ответственности за такие деяния.

ОФИЦИАЛЬНОЕ МНЕНИЕ

53 Что может делать арендатор на арендованном участке земли?

54 О начислении и выплате дотаций перерабатывающими предприятиями

54 Если ввозится оборудование от нерезидента по договору лизинга, то что с налоговым кредитом?

СТРАНИЦА ПСИХОЛОГИИ

56 Прогноз на 8—14 октября

Юрий Белявский

ВКЛАДЫШ В ЖУРНАЛЕ

В досье — бухгалтеру № 41 «Унифицированные правила и обычаи в ВЭД»

Налоговые разницы: проблемы и перспективы практического применения

Елена Харламова,
директор Департамента профессионального образования Центра «Консульт»



Отношение бухгалтерской общественности к учету налоговых разниц неоднозначное. Одни вдоль и поперек ругают их, другие говорят об их чрезвычайной полезности для прозрачности формирования прибыли в налоговом учете на основании данных бухгалтерского учета. Но главное — практически нет равнодушных, поскольку касается эта проблема практически всех налогоплательщиков. Именно поэтому возникла инициатива проведения Круглого стола по проблемам практического применения учета налоговых разниц, который состоялся 19 сентября 2007 года в помещении Харьковской национальной академии городского хозяйства. Инициативу Центра «Консульт» по проведению этого мероприятия активно поддержали Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины, Аудиторская палата Украины, Союз аудиторов Украины, Союз налоговых консультантов Украины, а также главные бухгалтеры крупнейших предприятий города Харькова.

Цель Круглого стола состояла в том, чтобы:

- обозначить проблемы, решения которых требует учет налоговых разниц;

- ознакомиться с опытом бухгалтеров, которые уже начали реализовывать такой учет на своих предприятиях;
- а также сформулировать практические рекомендации по ведению учета налоговых разниц.

Открыл заседание Круглого стола Генеральный директор Центра «Консульт» Юровский Борис Савич. Раскрыв актуальность темы Круглого стола, Борис Юровский акцентировал внима-



Юровский Борис Саввич

ние участников на том, что критика, сама по себе, не дает желаемых результатов, а конструктивный диалог позволит достичь целей заседания.

Заместитель исполнительного директора Федерации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины Наталья Дудчак зачитала приветственное письмо от Президента ФПБАУ Голова Сергея Федоровича. Наряду с пожеланиями плодотворной работы в письме отмечено, что полное воссоединение бухгалтерского и налогового учета в контексте подхода к расчету прибыли до налогообложения невозможно.

Упрощение процедуры составления налоговой отчетности по данным бухгалтерского учета целиком зависит от методики расчета налога на прибыль, заложенной в налоговом законодательстве. Если эта методика будет основываться на алгоритме расчета учетной прибыли, то путем несложных корректировок можно перейти от показателя учетной прибыли к налоговой прибыли, которая избавит от необходимости параллельного ведения учета валовых доходов и валовых расходов.

О налоговых новациях, содержащихся в проекте Налогового кодекса, рассказала



Рубаненко
Людмила Васильевна

Руководитель Харьковского территориального отделения Союза налоговых консультантов Украины Рубаненко Людмила Васильевна. Она отметила, что большинство налоговых разниц, которые сегодня имеют



Голов Сергей Федорович

место вследствие несовпадения методологии бухгалтерского и налогового учета, в проекте Налогового кодекса отсутствуют.

В связи с этим принятие Положения о порядке расчета налоговых разниц по данным бухгалтерского учета от 29.12.2006 г. № 1316 и Методических рекомендаций по составлению регистров бухгалтерского учета налоговых разниц, валовых доходов и валовых расходов от 29.01.2007 г. № 45 Людмила Васильевна назвала преждевременным. По ее мнению, целесообразным было бы сначала принять Налоговый кодекс, а потом с учетом оставшихся налоговых разниц разрабатывать и внедрять методологию их учета. Кроме того, Людмила Васильевна обратила внимание присутствующих на имеющиеся недостатки отдельных строк формы № 7 «Расчет налоговых разниц по данным бухгалтерского учета».

Лисина Виктория Юрьевна, профессиональный аудитор, Президент Харьковского регионального отделения Союза Аудиторов Украины, Председатель наблюдательного совета Харьковского регионального отделения Аудиторской Палаты Украины, директор фирмы «Финансы и аудит» говорила о тех сложностях, с которыми столкнутся аудиторы при проверке финансовой отчетности, поскольку Расчет по форме № 7 — это форма финансовой отчетности, достоверность которой должны подтверждать аудиторы.

Лисина Виктория Юрьевна, профессиональный аудитор, Президент Харьковского регионального отделения Союза Аудиторов Украины, Председатель наблюдательного совета Харьковского регионального отделения Аудиторской Палаты Украины, директор фирмы «Финансы и аудит» говорила о тех сложностях, с которыми столкнутся аудиторы при проверке финансовой отчетности, поскольку Расчет по форме № 7 — это форма финансовой отчетности, достоверность которой должны подтверждать аудиторы.



Лисина Виктория Юрьевна



Карпушенко
Мария Юрьевна

по форме № 7 — это форма финансовой отчетности, достоверность которой должны подтверждать аудиторы.

Вопросы практического заполнения Расчета по форме № 7 осветила доцент кафедры Учета и аудита Харьковской

национальной академии городского хозяйства, консультант по налогообложению Карпушенко Мария Юрьевна. Она отметила, что при составлении рассматриваемой формы отчетности у бухгалтеров на практике возникают серьезные проблемы с заполнением строк, в которых отражаются прирост (убыль) балансовой стоимости запасов, расходы на оплату труда и ремонты основных средств и т.д.

Имеющиеся «прорехи», к сожалению, могут привести к механистическому заполнению Расчета по форме № 7, что сведет «на нет» возложенные на него надежды формирования суммы налоговой прибыли с использованием данных бухгалтерского учета.

Кроме того, вопросы ведения учета налоговых разниц были затронуты ответственным редактором журнала «Современный бухгалтер», автором более 20 публикаций и книги в 2 частях «Учет налоговых разниц» Волинец Людмилой Михайловной. Особое внимание Людмила Михайловна уделила вопросам периоди-



Волинец
Людмила Михайловна

чности ведения такого учета и акцентировала внимание на нецелесообразности ежемесячного заполнения регистров и подсчета налоговых разниц.

Людмила Волинец обратила внимание присутствующих также на тот факт, что данные Расчета

по форме № 7 должны совпадать с данными Декларации по налогу на прибыль, однако единицы измерения в них не совпадают, так как форма № 7 заполняется в тысячах гривен, а Декларация — в гривнях без копеек, что также способствует механистическому способу заполнения Расчета по форме № 7.

Особый интерес для участников и слушателей представляли доклады главных бухгалтеров крупных предприятий города Харькова. Так, главный бухгалтер Харьковского филиала ОАО «Укртелеком» Руденко Лариса Александровна поделилась опытом ведения учета налоговых разниц. Такой учет был организован в «Укртелекоме» еще несколько лет назад, для чего были разработаны соответствующие регистры, в которых накапливалась информация, позволяющая с определенной степенью точности идентифицировать разницы, возникающие между бухгалтерской и налоговой суммой прибыли.

Главный бухгалтер ОАО «Харьковгаз» Соловьева Наталья Николаевна, пользуясь собственным опытом ведения учета налоговых разниц на своем предприятии, особое внимание уделила сложностям и проблемам такого учета на предприятиях, имеющих значительное количество филиалов и подразделений. Специфика составления консолидированной отчетности усложняет процесс накопления и отражения в отчетности налоговых разниц. Аналогичные проблемы возникают также у предприятий, являющихся участниками совместной деятельности, которые не уполномочены вести учет.



Соловьева Наталья Николаевна, Руденко Лариса Александровна

Бухгалтеры-практики высказали свои надежды на то, что учет налоговых разниц в скором времени будет подкреплён соответствующим централизованно разработанным программным обеспечением (усовершенствование программ, которые применяются предприятиями, в частности 1С: Бухгалтерия и т.п.). Если это произойдет, то большинство негативных эмоций растворятся в потоке компьютерных данных и продвижение Положения № 1316 будет происходить более болезненно.



*Мерзлыкин
Антон Александрович*

По мнению большинства участников Круглого стола, в том числе и налогового консультанта Центра «Консульт» Мерзлыкина Антона Александровича, несправедливо говорить о том, что учет налоговых разниц до сегодняшнего дня не велся вообще. Но пока не было его законодательного закрепления, его никто не проверял. А теперь есть еще один повод проверяющим проявить себя в известном смысле. Если раньше налоговиков интересовал, в подавляющем большинстве, только налоговый учет, то теперь они не оставят без пристального внимания и учет налоговых разниц.

Кроме того, в результате принятия рассматриваемых документов налоговиков интересует также и бухгалтерский учет, который ра-

нее их не сильно волновал, — лишь бы налоги платили.

В связи с этим на заседании Круглого стола активно обсуждался вопрос ответственности за не ведение или нарушение порядка ведения учета налоговых разниц. Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР никто не отменял, а его п.16.4 гласит о том, что в случае если плательщик налога считает целесообразным разъяснить отдельные результаты финансово-хозяйственной деятельности, отраженные в налоговой декларации, то такой плательщик налога может направить в налоговый орган такое пояснение. По сути, пояснения подобного характера и содержатся в Ведомостях учета налоговых разниц. А из этого следует, что предоставлять их налоговикам плательщик налога может по своему усмотрению, а может и вообще не предоставлять. Кроме того, указанный пункт четко регламентирует, что налоговый орган не может требовать предоставления форм отчетности и учета, прямо не предусмотренных Законом о налогообложении прибыли, в том числе и составленных по правилам бухгалтерского учета. А в пункте 6 Положения № 1316 прямо сказано, что информация для составления Расчета формируется в регистрах бухгалтерского учета, которыми и являются Ведомости. При этом и Закон Украины от 04.12.1990 г. 509-XII «О государственной налоговой службе» в редакции от 24.12.1993 г. № 3813-XII также не предусматривает право представителей этих органов проверять регистры бухгалтерского учета и формы финансовой отчетности. В результате мы имеем ситуацию, когда рекомендуемые формы Ведомостей предназначены исключительно для внутренних потребностей предприятия и их можно не предоставлять проверяющим.

Участники Круглого стола высказали надежду на то, что развернувшиеся вокруг проблем учета налоговых разниц дискуссии все же дадут свои результаты и круг субъектов хозяйствования, которые должны будут вести такой учет и сдавать Расчет по форме № 7, будет ограничен. Обязательным такой учет, по мнению некоторых участников заседания, может быть для акционерных обществ, крупных плательщиков и т.п. А для мелких и малых предприятий



*Лисина Виктория Юрьевна,
Рубаненко Людмила Васильевна*



Харламова Елена Викторовна

обязательность его ведения неоправданна ни с точки зрения затратности этого процесса, ни с точки зрения полезности его результатов. Хотя по желанию предприятия могут и вести учет для собственных целей, которые состоят в самопроверке заполнения налоговой отчетности.

В ходе заседания Круглого стола также прозвучали практические рекомендации специалистов по ведению учета налоговых разниц, формированию регистров и заполнению отчетности по форме № 7. В качестве прак-



Величко Виктория Валерьевна

тических рекомендаций участниками высказывалось мнение о возможности введения дополнительных счетов для забалансового учета налоговых разниц, введения субсчетов для учета доходов и расходов, не относящихся к валовым, и т.п.

По результатам обсуждения проблем учета налоговых разниц участники заседания приняли Резолюцию, которую огласила начальник отдела семинаров Центра «Консульт» Величко Виктория Валерьевна.

Пресс-релиз Круглого стола

Безопасность Вашего бизнеса 

ЦЕНТР «КОНСУЛЬТ» ПРЕДЛАГАЕТ:

Конструктор хозяйственных договоров

Разработка хозяйственных договоров — сложная правовая задача.
Не доверяйте ее непрофессионалам!

Совет наших специалистов позволит Вам сэкономить время, деньги и избежать конфликтов как с контролирующими органами, так и с контрагентами.

Стоимость от 250 грн.

Тел.: (057) 733 40 63, 733 40 67, 8(050) 402 13 14



АКТУАЛЬНЫЕ НОВОСТИ¹

Людмила Волинец

НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ МИНИСТЕРСТВ И ВЕДОМСТВ

Изменения в порядке торговли иностранной валютой

Внесены изменения в Положение о порядке и условиях торговли инвалютой (утвержденное Постановлением НБУ от 10.08.2005 г. № 281), которыми Нацбанк пересмотрел перечень текущих неторговых операций в инвалюте.

Так, к вышеупомянутым операциям теперь будут относиться: переводы гуманитарной помощи и средств по договорам дарения, перечисления физлицами в случае отъезда за границу на ПМЖ, оплата расходов на транспортировку больных, оплата физлицами услуг по договорам страхования жизни, заключенным с нерезидентами (при наличии индивидуальной лицензии НБУ) и т.д.

Кроме того, пополнился перечень документов, являющихся основанием для покупки, обмена инвалюты для осуществления

неторговых операций клиентами — резидентами (юрлица и физлица — СПД, кроме постоянных представительств нерезидентов). В него вошли копии документа об условиях вступления в международную организацию в случае уплаты вступительного взноса или копии документа, удостоверяющего вступление резидента в международную организацию, в случае уплаты членского взноса. До уплаты вступительного и членского взносов одновременно — документ, подтверждающий обязанность уплатить эти взносы одновременно.

Постановление НБУ от 31.08.2007 г. № 311 «Об утверждении Изменений к Положению о порядке и условиях торговли иностранной валютой». Зарегистрировано в Минюсте Украины 19.09.2007 г. 1075/14342. Вступило в силу 30.09.2007 г.

НАЛОГОВЫЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ И ПИСЬМА

Расчет налоговой нагрузки — носитель рекомендательный характер

Относительно вмешательства и осуществления давления органов государственных налоговых инспекций при начислении сумм налогов, сборов (обязательных платежей) путем доведения показателя налоговой нагрузки ГНАУ разъяснила, что Методические рекомендации относительно составления плана-графика проведения плановых выездных проверок субъектов хозяйствования, а также Методические рекомендации относительно взаимодействия подразделений органов государственной налоговой службы Украины при администрировании налога на прибыль утверждены с целью **качествен-**

ного отбора плательщиков налогов и определения первоочередности для включения их в план-график проведения плановых выездных проверок.

Указанные приказы носят методически-рекомендательный характер и предназначены для использования в работе подразделений государственной налоговой службы Украины.

Письмо ГНАУ от 22.08.2007 г. № 10306/5/15-0215 «К письму от 19.07.2007 № 5316 [Относительно вмешательства и осуществления давления органов государственных налоговых инспекций при начислении сумм налогов, сборов (обязательных платежей) путем доведения показателя налоговой нагрузки]».

¹ По материалам «ЛІГАБізнесІнформ».

Утратила статус официального издания газета «Вестник. Ценные бумаги».

С 01.09.2007 г. публикация регулярной и особой информации хозяйственных обществ, объявлений о проведении общего собрания, информации о выпуске ценных бумаг, других информационно-материалов, которые подлежат обязательному обнародованию в соответствии с требованиями Закона Украины «О ценных бумагах и фондовом рынке», Закона Украины «О хозяйственных обществах» и нормативных актов Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку в газете «Вестник. Ценные бумаги», не имеет статуса официально опубликованной информации, а следовательно, будет основанием для возбуждения дела и применения соответствующих санкций к участникам фондового рынка за нарушение законодательства на рынке ценных бумаг в порядке, установленном Правилами рассмотрения дел о нарушении требований и применении санкций, утвержденных приказом Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку от 09.01.1997 г. № 2 (в редакции от 13.02.2001 г. № 27).

Письмо ГКЦБФР Украины от 05.09.2007 г. № 16/01/15080 «Об официальном печатном издании Государственной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку».

Классификатор профессий — основа для названия должностей

Минтруда разъяснило, что наименование должности работников, прежде всего, должно соответствовать Классификатору профессий. Вот и получается, что определять свою структуру предприятие может по своему усмотрению, а вот «обзывать» сотрудников оно должно исключительно «классификаторными» словами. Так, отсутствующие среди последних должности «директор по стратегии и развитию», «директор по корпоративному развитию и ценным бумагам», «директор по безопасности», «директор производства и новых технологий» и прочие «директоры того-то и по тому-то» могут быть заменены, например, словом «заместитель».

Письмо Минтруда Украины от 31.05.2007 г. № 163/13/116-07 «Об отдельных должностях».

СОБЫТИЯ И ФАКТЫ ЭКОНОМИКИ И ПОЛИТИКИ²

«Панъевропейская» налоговая система находит поддержку у бизнеса

Финансовые директора, главы налоговых департаментов и налоговые менеджеры из 400 европейских компаний выражают поддержку предложенной Европейской Комиссией единой системе корпоративного налогообложения. Речь здесь идет о планах по введению Единой консолидированной корпоративной налоговой базы (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB). По мнению Комиссии, это должно снизить трудности с уплатой налога для компаний, осуществляющих свою деятельность более чем в одном государстве-члене ЕС. Для таких организаций расчет налогооблагаемой прибыли будет осуществляться на основе единой формулы, действующей на всей территории Европейского Союза, а не 27 различных формул, используемых сегодня. Далее, рассчитанная прибыль будет облагаться налогом уже в том государстве, где непосредственно осуществляет свои операции компания, по налоговой ставке этого государства.

Согласно проведенному опросу аудиторской компании «KPMG», эту идею поддерживают 78% организаций. Респонденты из таких стран, как Чехия, Дания и Испания стопроцентно поддержали проект, 96% — показатель Италии, Греция, Люксембург, Польша, Румыния, Словения и Швеция продемонстрировали 90-процентную поддержку. В Германии «за» высказались 84% опрошенных, в Австрии, Финляндии, Венгрии и Португалии 80%. Среди стран с развитой экономикой наибольший скепсис высказали британские налоговые менеджеры — 62% — «за» и «32%» — против.

IASB перенес конечный срок представления комментариев по МСФО для МСП

Совет по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board, IASB) на прошедшем 19 сентября заседании принял решение перенести конечный срок представления комментариев по проекту МСФО для малых и средних предприятий (IFRS for SMEs) **на 30 ноября этого года**. Этот же срок

² Раздел рубрики подготовлен по материалам Интернет-издания www.gaar.ru.

является конечным для презентации результатов тестирований стандарта в «полевых условиях», осуществляющихся рядом компаний. Именно для того, чтобы у этих предприятий, а также всех других участвующих в тестировании организаций было достаточно времени на подготовку и презентацию результатов, было принято решение о переносе срока. Совет призвал организации, не занятые в процессе тестирования, представить свои комментарии **до 1 октября**, как это и было запланировано изначально.

Госструктуры США не знают бухгалтерского учета

Внешние аудиторские проверки выявили, что в Министерстве обороны США (US Department of Defense) и Министерстве национальной безопасности (Department of Homeland Security) неверно соблюдаются даже базовые бухгалтерские процедуры. Стоит отметить, что государственные органы обязаны ежегодно публиковать аудированную отчетность — такой порядок заведен с 1996 года для обеспечения соответствия госструктур стандартам отчетности US GAAP, разрабатываемым Советом по стандартам учета для государственных органов (Government Accounting Standards Board, GASB).

По сообщению Associated Press, «финансовые отчеты этих двух организаций настолько плохо организованы и характеризуются таким беспорядком, что их буквально становится невозможно проверить». Как результат — очень высокий уровень риска, прежде всего в отношении хищений и финансовых махинаций.

SEC добилась успеха с электронной отчетностью

В конце сентября председатель американской Комиссии по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission, SEC) Кристофер Кокс (Christopher Cox) сообщил о значительном прогрессе на пути внедрения электронной системы отчетности: в США завершена разработка электронных информационных блоков («data tags») для американской системы отчетности US GAAP. С помощью этих информационных блоков инвесторы, аналитики и все другие пользователи отчетности отныне смогут находить в точности ту финансовую информацию, которая им требуется, выуживая её из сотен отчетов и отображая её в наглядном виде (например, в фор-

мате Excel). Финансовая информация в таком виде является интерактивной — присутствует возможность быстрого сравнения показателей компаний, принадлежащих как одной, так и разным сферам экономики.

«Это значительный шаг на пути облегчения процесса представления финансовой отчетности в соответствии с требованиями SEC, равно как и доступности этой информации для инвесторов», — сказал Кристофер Кокс на пресс-конференции в Нью-Йорке. «Заслуживают похвалы успехи XBRL US, Inc. в использовании технологических разработок для налаживания обмена финансовой информацией её пользователями, а также оказанная поддержка и предоставленные консультации Американского Фонда финансового учета (FAF) и Совета по стандартам финансовой отчетности (FASB)».

Виктор Зубков вернулся к борьбе с обналичиванием денег

Правительство РФ под руководством Виктора Зубкова, экс-главы Росфинмониторинга, одобрило внесение в Госдуму законопроекта, распространяющего контроль службы над всеми видами операций с наличными деньгами на сумму свыше 600 тыс. руб. (\$23,7 тыс.). Этим Росфинмониторинг намерен исключить из технологий незаконного обналичивания денег банками схемы с участием физических лиц. Одной из популярных в 2005–2007 годах схем обналичивания стало снятие со счетов физическими лицами средств, поступивших им от продажи ценных бумаг с завышением их стоимости. Чтобы закрыть эту схему и осложнить разработку новых, Белый дом решил вообще отказаться от закрытого списка контролируемых наличных операций — и для юридических, и для физических лиц. Росфинмониторинг получит право контроля всех наличных операций на сумму свыше 600 тыс. руб. Список организаций, обязанных информировать службу, не меняется.

Нововведение явно облегчит жизнь банкам, которым теперь не нужно рисковать при выяснении, обусловлено ли снятие наличных юридическим лицом со счета в банке «характером его деятельности», — информацию в Росфинмониторинг будет необходимо отправлять в любом случае. Но одобрение законопроекта означает закрепление нынешней позиции правительства и ЦБ, с точки зрения которых обналичивание и легализация преступных капиталов практически одно и то же.

Специальный порядок определения базы обложения НДС

Борис Юровский, главный редактор

Для некоторых операций договорная цена не является базой налогообложения. Для та-

ких операций база налогообложения устанавливается **по специальным правилам** (рис. 1).



Рис. 1

Рассмотрим некоторые из видов операций, по которым база налогообложения исчисляется по специальным правилам.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ БАЗЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ИМПОРТЕ ТОВАРОВ

При импорте товаров НДС уплачивается как лицами, зарегистрированными в качестве плательщиков НДС, так и физическими лицами, которые ввозят товары в объемах, подлежащих налогообложению.

По смыслу п.2.4 ст.2 Закона о НДС, любое лицо, кроме физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, импортирующее товары (сопутствующие услуги), должно регистрироваться плательщиком НДС. Без такой регистрации оно (лицо) не имеет права на ввоз товаров.

Плательщиком НДС в данном случае является любое лицо-импортер, в том числе лицо, осуществляющее ввоз на основании договора поручения, комиссии и т.п.

Таможенная стоимость

Базой налогообложения при импорте товаров (согласно п.4.3 ст.4 Закона о НДС) является договорная (контрактная) стоимость таких товаров, но не ниже таможенной стоимости, указанной в ввозной таможенной декларации с учетом расходов на транспортировку, погрузку, разгрузку, перегрузку и страхование до пункта пересечения таможенной границы Украины, уплаты брокерских, агентских, коммиссионных и других видов вознаграждений, связанных с импортом таких товаров, платы за использование объектов интеллектуальной собственности, относящихся к таким товарам, акцизных сборов, ввозной пошлины, а также других налогов, сборов (обязательных платежей), за исключением налога на добавленную стоимость, которые включаются в цену товаров (работ, услуг) согласно законам Украины по вопросам налогообложения.

«**Таможенная стоимость**» товара является ключевым понятием в налогообложении импорта. Таможенная стоимость является базой для начисления всех налогов и сборов, уплачиваемых при ввозе (импорте) товаров.

В грузовой таможенной декларации (ГТД) таможенная стоимость товара указывается в графе 45 «Таможенная стоимость».

Определение таможенной стоимости представляет собой сложную задачу, от решения которой существенно зависит сумма НДС, начисленного при ввозе товара, а также ввозной пошлины, акцизного сбора и других таможенных платежей. При определении таможенной стоимости учитываются также требования международных торговых организаций, прежде всего ГАТТ (Генеральное соглашение по тарифам и торговле).

В целях повышения обоснованности определения таможенной стоимости товара Государственная таможенная служба Украины утвердила Методические рекомендации № 74, которые разъясняют порядок применения следующих методов определения таможенной стоимости:

- по цене договора относительно импортируемых товаров (стоимость операции);
- по цене договора относительно идентичных товаров;

- по цене договора относительно подобных (аналогичных) товаров;
- на основе вычитания стоимости;
- на основе добавления стоимости (исчисленная стоимость);
- резервный.

Методические рекомендации также затрагивают вопрос использования принципов бухгалтерского учета в этой сфере, в частности, содержат определение термина «*общепринятые принципы бухгалтерского учета*».

Таможенная стоимость товаров, перемещаемых через таможенную границу, определяется декларантом в соответствии с положениями ТК Украины, прописанными в статьях 266-273¹.

Методические рекомендации № 74 также предполагают соблюдение использования общеопределенных принципов бухгалтерского учета, которые прописаны в Законе о бухучете.

Таможенной стоимостью товаров, перемещаемых через таможенную границу Украины, является их цена, которая была фактически оплачена или подлежит уплате за эти товары, исчисленная в соответствии с положениями ТК Украины.

При ввозе товаров на таможенную территорию Украины их таможенная стоимость определяется путем приведения фактурной стоимости в соответствие с базой цен CIF-украинский порт, CIP-пункт назначения на границе Украины, CPT-пункт назначения на границе Украины или DAF-граница Украины.

Условия базовых поставок определены Международными правилами толкования торговых терминов Инкотэрмс, 2000.

При этом если товары куплены на условиях, которые свидетельствуют, что поставка осуществляется к пункту назначения, расположенного вне таможенной территории Украины (например, EXW-Будапешт, FOB-Токио, GIF-Рига, DAF-Брест), то к фактурной стоимости добавляются расходы на доставку товаров к моменту пересечения таможенной границы Украины, которые не входят в стоимость товара на отмеченных условиях.

Если условиями поставки предусмотрен пункт назначения, расположенный на таможенной территории Украины (например, CIP-

¹ Подробно о порядке исчисления таможенной стоимости товаров различными методами мы писали в «СБ» № 13/2006 (с.32).

Николаев, DDP-Львов), то из фактурной стоимости вычитаются расходы, которые имели место после момента пересечения таможенной границы Украины и подтверждены должным образом.

Например, если по условиям контракта товар поставляется на условиях СІР-Николаев, то это означает, что в фактурной стоимости указаны транспортные расходы до пункта назначения (г. Николаев). Поэтому, чтобы привести фактурную стоимость к таможенной стоимости СІР-пункт на границе и указать ее в графе 45 «Таможенная стоимость», необходимо из общей стоимости товара вычесть расходы по транспортировке от пункта на границе Украины до г. Николаева. Допустим, если фактурная стоимость поставляемого товара составляет 1000 долл. США, из них транспортные расходы от границы Украины до г. Николаева составляют 200 долл. США, то таможенная стоимость будет составлять 800 долл. США. Эквивалент этой суммы и будет указан в ГТД в графе 45 «Таможенная стоимость».

В случае перемещения предприятиями через таможенную границу Украины товаров, подлежащих обложению налогами и сборами, **по контрактам, стоимость которых превышает € 5000**, вместе с ГТД таможенному органу подается **декларация таможенной стоимости**, оформленная в соответствии с Постановлением № 1766.

Таможенная стоимость товара пересчитывается в украинские гривни **по валютному (обменному) курсу НБУ**, действовавшему на конец операционного дня, предшествовавшего дню, в котором товар (товарная партия) **впервые** подпадает под режим таможенного контроля согласно таможенному законодательству.

Согласно ст.43 ТК Украины при ввозе на таможенную территорию Украины товаров таможенный контроль начинается с момента пересечения ими таможенной границы Украины.

Официальный курс НБУ при заполнении ГТД определяется по информации на официальном сайте НБУ (www.bank.gov.ua).

Пошлина

В Украине применяют следующие виды пошлин:

— **адвалорная** — начисляется в процентах к таможенной стоимости товаров и других предметов;

— **специфическая** — начисляется в установленном денежном размере на единицу товаров и других предметов;

— **комбинированная ставка** пошлины объединяет два предыдущих вида.

Адвалорную пошлину начисляют по формуле:

$$C = T_c \times C_n$$

где: **C** — начисленная сумма пошлины;
T_c — таможенная стоимость товаров;
C_n — ставка пошлины в процентах согласно таможенному тарифу Украины.

Начисление специфической пошлины осуществляют по формуле:

$$C = K_m \times C_n$$

где: **C** — сумма пошлины;
K_m — количество товара;
C_n — ставка пошлины в денежном размере на единицу товара по таможенному тарифу Украины.

Акцизный сбор

Порядок уплаты акцизного сбора регулируется Инструкцией о порядке взимания акцизного сбора.

Акцизный сбор уплачивается плательщиком налога одновременно с уплатой пошлины и таможенных сборов. Моментом уплаты акцизного сбора является момент оформления ГТД с целью свободного использования подакцизных товаров на таможенной территории Украины, а именно проставление на ГТД оттиска личной номерной печати инспектора таможни.

Товары, за которые не был оплачен акцизный сбор, таможенному оформлению не подлежат, кроме случаев, когда они в соответствии с актами законодательства освобождаются от обложения этим сбором.

Акцизный сбор насчитывают:

- по ставкам в процентах к налогооблагаемому обороту, который определяется исходя из таможенной стоимости импортных товаров;
- в виде фиксированной ставки в евро за единицу измерения товара.

Если ставка акцизного сбора установлена в процентах к стоимости товара по установленной импортером максимальной розничной цене на товар, который он импортирует, то сумма акцизного сбора исчисляется по формулам:

а) с товаров, которые подлежат обложению ввозной пошлиной:

$$C_a = (B + П) \times A : 100 \%;$$

б) с товаров, которые не подлежат обложению ввозной пошлиной:

$$C_a = B \times A : 100 \%,$$

где: C_a — сумма акцизного сбора;

B — стоимость товара, по установленной импортером максимальной розничной цене на импортируемый товар без налога на добавленную стоимость и акцизного сбора (но не менее таможенной стоимости товара с учетом сумм ввозной пошлины без налога на добавленную стоимость и акцизного сбора;

$П$ — сумма ввозной пошлины;

A — ставка акцизного сбора.

Приведем формулу для исчисления суммы акцизного сбора, если ставка в денежном эквиваленте к физической единице измерения товара:

$$C_a = H \times A,$$

где: C_a — сумма акцизного сбора;

H — количество товара в физических единицах измерения;

A — ставка акцизного сбора.

Особенности исчисления НДС на товары, освобожденные от ввозной пошлины и акцизных сборов

При таможенном оформлении товаров, которые, согласно законодательству Украины и международным договорам, освобождены от таможенной пошлины и акцизного сбора, таможенные органы производят «условное начисление» указанных налогов с целью накопления информации об объемах такого ввоза. Такая позиция напрямую не вытекает из Закона о НДС, но содержится в Налоговом разъяснении Гостаможни Украины от 10.10.2005 г. № 11/4-15/12634-ЕП.

ПОСТАВКА УСЛУГ НЕРЕЗИДЕНТОМ РЕЗИДЕНТУ

Местом поставки таких услуг, по общему правилу, является таможенная территория Украины. Эти услуги являются объектом налогообложения. В случае если место поставки услуги, согласно п.6.5 ст.6 Закона о НДС, находится

за пределами таможенной территории Украины, объект налогообложения **не возникает** и база налогообложения не определяется.

Порядок определения базы налогообложения услуг, которые нерезидент предоставляет на таможенную территорию Украины, представляет особый интерес, в связи с тем, что получающий такие услуги резидент является **налоговым агентом**, несущим ответственность за начисление и уплату налога.

Для услуг, которые поставляются нерезидентами с местом их предоставления на таможенной территории Украины, базой налогообложения является договорная (контрактная) стоимость таких работ (услуг) с учетом акцизного сбора, а также других налогов², сборов (обязательных платежей), за исключением НДС, который включаются в цену поставки работ (услуг) согласно законам Украины по вопросам налогообложения. Определенная стоимость пересчитывается в украинские гривни по валютному (обменному) курсу НБУ, действовавшему на конец операционного дня, который предшествовал дню составления акта, удостоверяющего факт получения услуг (абзац второй п.4.3 ст.4 Закона о НДС).

Таким образом, НДС **не включается** в стоимость услуг, а начисляется налоговым агентом «сверху», то есть на стоимость услуг.

ОПЕРАЦИИ ПО ПОСТАВКЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ИЗГОТОВЛЕННОЙ В УКРАИНЕ ИЗ ДАВАЛЬЧЕСКОГО СЫРЬЯ НЕРЕЗИДЕНТА

На законодательном уровне понятие «**давальческое сырье**» употребляется в непосредственной связи с внешнеэкономической деятельностью. В бухгалтерском словаре давальческое сырье определяется как «*сырье партнера, которое ввозится в другую страну с целью переработки и дальнейшего вывоза готовой продукции*». Привлекательность давальческих договоров заключается, прежде всего, в том, что они допускают движение материальных ценностей (давальческого сырья) между субъектами хозяйствования без налоговых последствий.

При ввозе давальческого сырья заказчиком-нерезидентом в Украину оплата налогов

² Согласно действующему законодательству акцизный сбор и другие налоги на услуги не начисляются, но, возможно, будут введены в дальнейшем.

и сборов по импорту осуществляется украинской стороной — исполнителем путем оформления простого векселя и выдачи его органу ГНС по своему местонахождению со сроком платежа, равного сроку осуществления операции по переработке давальческого сырья, но не более 90 дней с момента оформления ввозной ГТД.

В случае если давальческое сырье не подлежит налогообложению «импортными» налогами и сборами, украинский исполнитель предоставляет органу ГНС письменное обязательство о вывозе готовой продукции в течение указанных 90 дней. Копия векселя (письменного обязательства) и копия ВЭД-контракта с исполнителем о переработке сырья в готовую продукцию является основанием для оформления ввоза давальческого сырья в Украину.

После вывоза готовой продукции за пределы таможенной территории Украины простой вексель (письменное обязательство) погашается.

Реализация готовой продукции на таможенной территории Украины возможна только через постоянное представительство нерезидента в Украине, которое самостоятельно будет оформлять таможенные документы на готовую продукцию и оплачивать ввозную пошлину, таможенные сборы, другие налоги и сборы.

Начисление налоговых обязательств по НДС при предоставлении услуг по переработке давальческого сырья нерезидента

В случае если по условиям контракта готовую продукцию вывозят за пределы таможенной территории Украины в полном объеме, предусмотренном контрактом, и в установленные сроки, согласно п.4 ст.2 Закона об операциях с давальческим сырьем, вексель погашается и налоги и сборы, кроме таможенных сборов, **не начисляются**.

Согласно пп. 6.2.1 Закона о НДС поставка услуг, которые состоят из работ с движимым имуществом (в том числе выполнение работ по переработке давальческого сырья), предварительно ввезенным на таможенную территорию Украины для выполнения таких работ и вывезенным за пределы таможенной территории Украины плательщиком, который выполнял такие работы, или получателем-не-

резидентом, облагается налогом **по нулевой ставке**.

Вексель погашается также в случае частичного вывоза готовой продукции за пределы таможенной территории Украины, если украинский исполнитель документально подтвердит оплату ввозной пошлины, налогов и сборов, которые должны быть уплачены при ввозе в Украину части сырья, из которого изготовлена не вывезенная из Украины продукция. Для определения сумм платежей, налогов и сборов стоимость давальческого сырья пересчитывается в гривню по курсу НБУ на день платежа по векселю.

В случае если готовую продукцию не вывозят из Украины, а реализуют на ее таможенной территории через постоянное представительство нерезидента, оформляется ввозная ГТД на готовую продукцию (без ее фактического ввоза на таможенную территорию Украины) и уплачивается ввозная пошлина, другие налоги и сборы, предусмотренные законодательством для аналогичных импортных товаров. Согласно п.4.1 ст.4 Закона о НДС базой налогообложения для товаров, импортируемых на таможенную территорию Украины, является договорная (контрактная) стоимость таких товаров, но не ниже таможенной стоимости, указанной во ввозной таможенной декларации.

ПОСРЕДНИЧЕСКИЕ ОПЕРАЦИИ

Посреднические операции являются услугами. По общим правилам, базой налогообложения при их осуществлении должна была бы быть стоимость такой услуги (вознаграждения), но п. 4.7 Закона о НДС устанавливает особые правила определения базы налогообложения для некоторых посреднических операций (рис. 2).

Необходимо обратить внимание на специальные требования, выдвигаемые при комиссионной торговле к поставляемым товарам, бывшим в употреблении у лиц, не зарегистрированных плательщиками НДС, а именно:

- 1) принятие товаров на комиссию осуществляется у граждан Украины при наличии паспорта или документа, заменяющего его, у иностранных лиц — вида на жительство в Украине или национального паспорта с отметкой о пребывании в Украине;
- 2) каждая единица товара, принятого на комиссию, не позднее следующего дня должна быть выставлена в торговом зале;

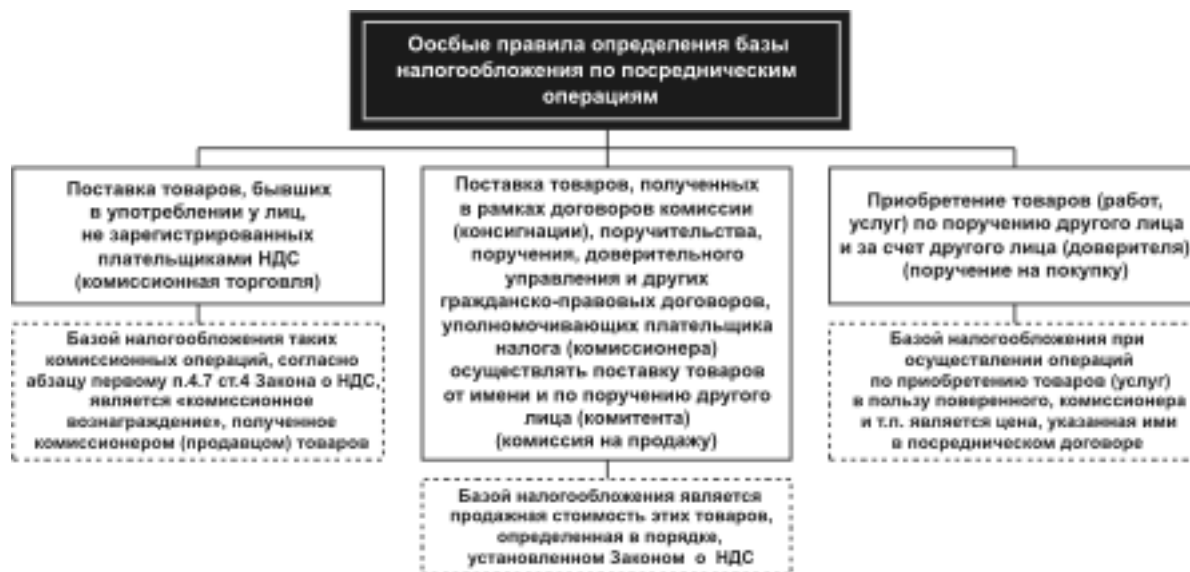


Рис. 2

3) приобретенные комиссионные товары (за исключением крупногабаритных) и товары, не принятые на комиссию, не остаются на хранении в магазине;

4) комиссионер ведет отдельный учет принятых на комиссию новых товаров и товаров, бывших в употреблении;

5) при принятии товаров на комиссию комиссионер на каждую единицу товара выписывает квитанцию в двух экземплярах и товарный ярлык, которые подписываются специалистом-оценщиком и комитентом. Первый экземпляр квитанции выдается комитенту, второй — остается у комиссионера и прилагается к товарному отчету. Если комитент сдает на комиссию несколько единиц одного товара, то комиссионер выписывает на эти товары одну квитанцию в двух экземплярах, а на каждую единицу этих товаров выписывается товарный ярлык.

Товарный ярлык прикрепляется к принятому на комиссию товару. К мелким вещам прикрепляется ценник. При продаже товара товарный ярлык или ценник с него не снимается;

б) технически сложные товары, на которые не прошли гарантийные сроки использования,

принимаются на комиссию вместе с паспортом и гарантийным талоном, которые при продаже передаются покупателю. При этом гарантийный срок не продлевается;

7) согласие комитента с условиями сдачи товара на комиссию, его продажи и условиями возврата нереализованного товара подтверждается подписью комитента в двух экземплярах квитанции.

При не согласии комитента с этими условиями комиссионер имеет право отказать в принятии товара.

Базой налогообложения таких комиссионных операций, согласно абзацу первому п.4.7 ст.4 Закона о НДС, является «**комиссионное вознаграждение**», полученное комиссионером (продавцом) товаров.

Согласно абзацу четвертому п.4.7 ст.4 Закона о НДС порядок, установленный абзацами 1 — 3 этого пункта, **не распространяется** на операции экспорта товаров, бывших в употреблении³, за пределы таможенной территории Украины или импорта товаров, бывших в употреблении, на таможенную территорию Украины в пределах договоров, налогообложение которых регулируется соответствующими нормами Закона о НДС⁴.

³ Очевидно, эта норма относится только к тем товарам, которые были в употреблении у физических лиц. Такой вывод следует из анализа абзаца 1-го п.4.7 ст.4 Закона о НДС.

⁴ В предыдущей редакции п. 4.7 Закона о НДС, действовавшей до 31 марта 2005 года, данный пункт не распространялся на все операции экспорта и импорта, а не только на операции по экспорту или импорту бывших в употреблении товаров.

Экспорт товаров, бывших в употреблении, осуществляется редко, но в случае его осуществления, базы налогообложения определяются отдельно как на операции экспорта товара, который осуществляет комиссионер, так и на услугу по комиссионной торговле, которая оказывается резиденту.

Экспорт облагается НДС по нулевой ставке, а комиссионная услуга — по ставке 20 %. То есть комиссионная услуга при продаже товаров, бывших в употреблении, на экспорт будет облагаться по той же ставке (20 %), как если бы комиссионный товар продавался в Украине.

Импорт товаров, бывших в употреблении (так называемый second hand), осуществляется достаточно часто. В случае если «second hand» ввозит комиссионер (поверенный), такая операция облагается НДС по общим правилам налогообложения импорта. Это относится как к порядку определения базы налогообложения, так и к порядку определения даты увеличения налоговых обязательств и налогового кредита как у импортера, так и у комитента.

Что же касается экспорта и импорта других товаров, то распространение на эти операции правил п.4.7 ст.4 Закона о НДС не повлияло на порядок определения базы налогообложения, но зато дало право собственнику товара, экспортируемого через посредника, не отражать налоговые обязательства (по ставке «0» процентов) до получения денег от посредника. Важно и то, что у посредника, импортирующего товар, также не возникают налоговые обязательства при получении денег от доверителя (комитента).

При **поставке товаров**, полученных по посредническим договорам, датой увеличения налоговых обязательств комиссионера является дата, определенная по правилам, установленным пунктом 7.3 Закона о НДС, а датой увеличения суммы налогового кредита комиссионера является дата перечисления средств в пользу комитента или предоставления последнему других видов компенсации стоимости указанных товаров.

В отношении базы обложения НДС поставки товаров, полученных по посредническим договорам, Закон о НДС не дает прямого ответа на вопрос, что необходимо понимать **под продажной стоимостью товаров**. Очевид-

но, в данном случае база налогообложения определяется исходя из **фактической цены**, по которой посредник продает товар (услугу) покупателю.

Как видим, в данном случае **обычные цены для определения базы налогообложения не применяются**, и это не зависит от способа расчета — товаром, векселем, услугой, деньгами. В бухгалтерской литературе иногда утверждается, что и в данном случае для определения базы налогообложения необходимо руководствоваться правилами, установленными п.4.1 и другими пунктами ст.4 Закона о НДС. Однако для такого утверждения нет достаточных оснований, так как п.4.7 ст.4, в отличие от других норм Закона о НДС, устанавливающих порядок расчета базы налогообложения, не содержит прямых указаний на необходимость определения базы налогообложения по обычным ценам.

В случае если налогоплательщик-поверенный осуществляет деятельность **по приобретению товаров (работ, услуг)** по поручению и за счет другого лица-доверителя, датой увеличения налогового кредита такого поверенного является дата перечисления средств (предоставления в управление ценных бумаг, других документов, удостоверяющих отношения долга) в пользу продавца таких товаров (работ, услуг) или предоставления других видов компенсаций стоимости таких товаров (работ, услуг), а датой увеличения налоговых обязательств является дата передачи таких товаров (результатов работ, услуг) доверителю. При этом доверитель не увеличивает налоговый кредит на сумму средств (стоимость ценных бумаг, других документов, удостоверяющих отношения долга), перечисленных (переданных) поверенному, но имеет право на увеличение налогового кредита в налоговый период получения товаров (работ, услуг), приобретенных поверенным по его поручению.

В отношении базы налогообложения в п.4.7 Закона о НДС ничего не сказано, и это правильно, поскольку посредник (поверенный), осуществляя приобретение товаров (услуг), должен действовать **строго в рамках предписаний**, полученных от лица, поручившего ему приобрести покупку. Иными словами, поверенный не имеет права купить

товар или услугу по цене более высокой, нежели ему указал доверитель, соответственно термин «обычная цена» здесь не может быть использован.

Следовательно, базой налогообложения при осуществлении операций по приобретению товаров (услуг) в пользу поверенного,

комиссионера и т.п. **является цена, указанная ими в посредническом договоре**, и, соответственно, этой ценой является цена, указанная в договоре на приобретение товаров (услуг), заключаемом между поверенным, комиссионером и др. и продавцами таких товаров (услуг).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

ТК Украины — Таможенный кодекс Украины

Закон о НДС — Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость»

Закон о бухучете — Закон Украины от 16.07.1999 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»

Закон об операциях с давальческим сырьем — Закон Украины от 15.09.1995 г. № 327/95-ВР «Об операциях с давальческим сырьем во внешнеэкономических отношениях» в редакции от 04.10.2001 г. № 2761-III

Постановление № 1766 — Постановление КМУ от 20.12.2006 г. № 1766 «Об утверждении Порядка декларирования таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Украины, и представления сведений для ее подтверждения»

Методические рекомендации № 74 — Методические рекомендации по применению отдельных положений Таможенного кодекса Украины, касающихся вопросов определения таможенной стоимости товаров, импортируемых на таможенную территорию Украины, утвержденные приказом Гостаможни Украины от 31.01.2007 г. № 74

Инструкция о порядке взимания акцизного сбора — Инструкция о порядке взимания акцизного сбора в случае ввоза товаров субъектами внешнеэкономической деятельности на таможенную территорию Украины, утвержденная приказом Гостаможслужбы Украины от 21.01.2000 г. № 33 в редакции от 13.10.2000 г. № 568

П(С)БУ 21 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов», утвержденное приказом Минфина Украины от 10.08.2000 г. № 193

Безопасность Вашего бизнеса



Как не стать минимизатором?

Центр «Консульт» предлагает квалифицированные консультации в свете разъяснений, данных ГНАУ в письме от 02.04.2007 г., и разработку системы налогового планирования.

Тел.: (057) 733 40 63, 733 40 67, 8(050) 402 13 14



Расчет налоговых разниц — право или обязанность плательщиков налога на прибыль?

Людмила Волинец, ответственный редактор

Весь «смысл» предпринимательской деятельности, по сути, сводится к увеличению собственного капитала. Для акционеров и собственников предприятия имеет принципиальное значение величина расходов по налогу на прибыль, так как именно этот налог будет влиять не только на величину капитала, но и на величину дивидендов, причитающихся собственникам или акционерам по итогам отчетного года.

Международный опыт свидетельствует, что разногласия между целями финансовой отчетности и налогообложения не дают возможности достичь двух целей одновременно. Исследование подходов к решению этой проблемы в разных странах дало возможность разделить их на две группы:

1) определение прибыли в бухгалтерском учете **не зависит** от определения прибыли с целью налогообложения;

2) бухгалтерский учет **полностью следует** налоговым правилам или определение прибыли с целью налогообложения основывается на методике, применяемой в бухгалтерском учете. Такой подход эффективно работает тогда, когда **не существует** значительных расхождений между методами, которые применяются в бухгалтерском учете и в налогообложении.

К **первой группе** стран, которые могут избирать различную учетную политику для целей налогообложения и целей бухгалтерского

учета, относятся Великобритания, Дания, Ирландия, Канада, Нидерланды, Норвегия, Польша, США.

Ко **второй группе** стран, у которых налог на прибыль зависит либо от бухгалтерского учета, либо от налоговых правил, относятся Бельгия, Италия, Германия, Финляндия, Франция, Швеция.

Однако, независимо от подхода, который применяется в учете, финансовую отчетность следует составлять не на основе налоговых правил, а в соответствии со стандартами бухгалтерского учета.

Составители финансовой отчетности обязаны учитывать налоговые последствия операций, которые приводят к разнице между налоговой и учетной прибылью. Ведь бухгалтерская прибыль может отличаться от налогооблагаемой, поскольку каждая из них определяется в соответствии с собственными правилами и нормативными актами.

То есть прибыль как объект налогообложения отличается от прибыли как результата хозяйственной деятельности, поэтому возникает необходимость оценки причин таких отличий и их влияния на сумму налога на прибыль, которая возникнет в будущем.

Поясним, что имеется в виду. К примеру, акционерное общество работает очень рентабельно, денег у предприятия на текущем счете полно, поэтому в конце года оно принимает решение оплатить **авансом** полугодовую

потребность в материальных ресурсах, чтобы не рисковать с изменением цен, так как по условиям договора предварительно оплаченные запасы будут поставляться по старым договорным ценам.

Это означает, что в налоговом учете у предприятия складывается очень благоприятная ситуация с налогом на прибыль, то есть он получается **минимальным**. Следовательно, если не корректировать этот показатель в бухгалтерском учете, то акционеры получат завышенную сумму дивидендов в текущем году (за счет большой прибыли и минимального налога на прибыль) и заниженную — в следующем (за счет увеличения налога на прибыль, при том же уровне прибыли).

Справедливо ли это? Конечно же, нет, тем более что часть акций будет продана акционерами, а кто же захочет покупать акции, которые не принесут желаемого дохода в следующем году? Естественно, что на таких предприятиях актуален вопрос достоверности бухгалтерских данных.

Приблизительно такая же ситуация зачастую складывается и в обществах с ограниченной ответственностью, где также нередки случаи смены учредителей. Почему при смене учредителей кто-то из них должен получать заниженный или завышенный размер дивидендов, который будет связан не с реальными результатами работы, а с какими-то предварительными оплатами, повлиявшими на налоговую прибыль и т.п.?

Выходит, что рассчитывать налоговые разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью нужно, так как они имеют существенное значение для самих же собственников предприятий или акционеров.

А насколько точно должны быть исчислены такие налоговые разницы? Ведь цель, как правило, должна оправдывать средства, поэтому вряд ли кто-то из собственников согласится затратить на такие исчисления значительную часть своего дохода, а в некоторых случаях и всю прибыль (!?).

Возможно поэтому П(С)БУ 1 признает существенной информацией именно ту информацию, отсутствие которой в финансовом отчете и примечаниях к нему может повлиять на решение его пользователей.

ПОРОГ СУЩЕСТВЕННОСТИ

Существенность — это характеристики учетной информации, которые определяют ее способность влиять на решение пользователей финансовой отчетности.

Порог существенности — это абсолютная или относительная величина, которая является количественным признаком существенности учетной информации.

Признаками существенности учетной информации являются ее количественные и качественные характеристики, важные для пользователей такой информации.

Субъектами определения существенности учетной информации являются органы, уполномоченные заниматься регулированием вопросов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, собственники или уполномоченные органы (должностные лица), осуществляющие управление предприятием в соответствии с законодательством и учредительными документами.

Объектами применения существенности являются:

- деятельность предприятия в целом;
- отдельные хозяйственные операции и объекты учета;
- статьи финансовой отчетности.

Применение критериев существенности к предприятию в целом предусматривает возможность использования **упрощенной системы** бухгалтерского учета и отчетности предприятием, объемы деятельности которого ниже установленного порога существенности. Порог существенности для применения упрощенной системы бухгалтерского учета и отчетности определяется законодательством.

В частности субъектами хозяйствования, которые соответствуют критериям субъекта малого предпринимательства, П(С)БУ 17 не применяется, независимо от того, что они могут быть плательщиками налога на прибыль (п. 43 П(С)БУ 25). Это означает, что субъекты малого предпринимательства налог на прибыль в финансовой отчетности отражают в сумме, исчисленной по налоговым правилам.

Существенность отдельных хозяйственных операций и объектов учета определяется руководством предприятия, если иное не предусмотрено конкретными П(С)БУ.

Для определения существенности отдельных объектов учета, которые относятся к активам, обязательствам и собственному капиталу предприятия, за ориентировочный порог существенности принимается величина **в 5 %** от итога соответственно всех активов, всех обязательств и собственного капитала.

При определении существенности отдельных статей за порог существенности может приниматься доля соответствующей статьи в базовом показателе. Для статей баланса за базовый показатель рекомендуется использовать сумму собственного капитала и итог соответствующего класса активов или обязательств.

Следовательно, собственники предприятий сами должны решать, насколько существенной должна быть информация по налоговым разницам, а точнее, отсроченным налоговым активам (**ОНА**) или отсроченным налоговым обязательствам (**ОНО**).

РАСХОД ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Для расчета прибыли в бухгалтерском учете используется Отчет о финансовых результатах (форма № 2), а в налоговом учете — Декларация по налогу на прибыль, утвержденная приказом ГНАУ от 29.03.2003 г. № 143. Как правило, в этих формах отчетности показатели прибыли существенно отличаются друг от друга.

В связи с этим, если есть две различные величины прибыли, то учетным работникам важно знать налоговые разницы, которые отличают их друг от друга. Безусловно, что это должно быть не праздное любопытство, а профессиональный подход к порядку исчисления таких разниц.

Так, **учетная прибыль (убыток)** представляет собой сумму прибыли (убытка) к налогообложению, определенную в бухгалтерском учете и отраженную в отчете о финансовых результатах за отчетный период.

Налоговая прибыль (убыток) — сумма прибыли (убытка), определенная по налоговому законодательству объектом налогообложения за отчетный период и отраженная в Декларации по налогу на прибыль.

Нередко налоги рассчитываются либо с опережением, либо с отставанием относительно признания прибыли. При этом возникает разница во времени между моментом,

когда прибыль отражается в отчетности, и моментом уплаты налога на эту прибыль, что влечет образование налогового обязательства (или актива).

Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ) 12 «Налог на прибыль» и одноименный П(С)БУ 17 устанавливают нормы, позволяющие преодолеть эту проблему таким образом, чтобы финансовая отчетность, составляемая в соответствии с различными налоговыми правилами, отражала результаты взимания налогов в соответствующий момент времени.

Расходы (доход) по налогу на прибыль — это общая сумма расходов (дохода) по налогу на прибыль, исчисленная с учетной прибыли (убытка) и состоящая из текущего налога на прибыль с учетом отсроченного налогового обязательства и отсроченного налогового актива. Схема расчета расходов (дохода) по налогу на прибыль приведена на рис.1.



Рис.1

Текущий налог на прибыль — сумма налога на прибыль, определенная в отчетном периоде в соответствии с налоговым законодательством.

Временная налоговая разница между бухгалтерской и налоговой прибылью представляет собой разницу между **оценкой** актива или обязательства по данным финансовой отчетности и налоговой базой этого же актива или обязательства соответственно.

Таким образом, если отклонения между бухгалтерской и налоговой прибылью носят временный характер и в будущем будут устранимы, то, следовательно, можно определить и величины, на которые будущий налог на прибыль будет либо увеличен (отсроченное нало-

говое обязательство — **ОНО**), либо уменьшен (отсроченный налоговый актив — **ОНА**).

Рассматривая каждый вариант отклонения налоговой прибыли от бухгалтерской, предприятие должно, прежде всего, уяснить отличие понятия временных налоговых разниц от постоянных для своего предприятия и способ их определения в бухгалтерском учете.

До 2007 года каждый плательщик налога на прибыль решал проблему расчета временных и постоянных налоговых разниц самостоятельно, равнозначно как и период, в течение которого он производил такие расчеты и исчисления. С этого года Минфин предложил не только свой порядок расчета временных и постоянных налоговых разниц в Методических рекомендациях № 45, но также обязал всех плательщиков налога на прибыль обобщать такие исчисления в финансовой отчетности в виде формы № 7, которая является приложением к примечаниям к финансовой отчетности «Расчет налоговых разниц по данным бухгалтерского учета». На страницах нашего журнала мы подробно описали преимущества и недостатки каждого учетного регистра, предусмотренного Методическими рекомендациями № 45, но при этом неоднократно напоминали читателям, что рассчитывать ежемесячно налоговые разницы не под силу всем предприятиям.

До завершения 2007 года осталось не так уж много времени, поэтому проблема с составлением формы № 7 становится очень актуальной для многих плательщиков налога на прибыль. Многие предприятия уже освоили принципы заполнения данной формы финансовой отчетности, перестроили свои программы таким образом, чтобы без проблем исчислять налоговые разницы и отражать их в учете.

Но вот большинство предприятий пребывает в ожидании, так как не видит необходимости в ежемесячном исчислении налоговых разниц. Естественно, что не все представляют объем работы, который им предстоит выполнить для заполнения формы № 7.

Что же делать? Ведь отчетность по форме № 7 заполнять придется, да к тому же эта форма требует указывать еще и регистры, с помощью которых был исчислен тот или иной показатель формы.

ЧТО С ЧЕМ НУЖНО СРАВНИВАТЬ?

На первый взгляд может показаться, что вопрос сравнения бухгалтерской (учетной) прибыли с налогооблагаемой прибылью одинаков для всех предприятий. Однако это не так, и поясним — почему.

Как определяется прибыль в бухгалтерском учете? Для этого нужно вычесть из доходов от реализации и прочих видов деятельности соответствующие расходы, и мы получим учетную прибыль.

В налоговом учете из валовых доходов вычитают валовые расходы и амортизацию, а разница будет представлять собой налогооблагаемую прибыль или же отрицательное значение, которое не будет подлежать налогообложению в отчетном периоде.

Валовые доходы, как правило, отличаются от доходов в бухгалтерском учете на сумму полученных авансов и предварительных оплат, которые не отражаются в бухгалтерском учете. Поэтому с доходами все относительно понятно, так как сравниваются похожие между собой операции, которые типичны для всех видов предприятий.

А вот с расходами все обстоит совсем по-другому. У предприятий, **производящих** различную продукцию, объемы производства и реализации продукции не будут совпадать за отчетный период. Соответственно, расходы на производство и реализацию также будут различными у таких предприятий.

У других предприятий, которые не производят продукции и соответственно не имеют остатков готовой продукции и незавершенного производства, расходы на производственную деятельность будут соответственно расходами, связанными с реализацией. Таким предприятиям проще и легче сравнивать расходы в бухгалтерском учете с валовыми расходами в налоговом учете.

А вот промышленным предприятиям в этой ситуации гораздо сложнее, так как у них в валовые расходы попадает часть затрат, связанных с производством, и часть затрат, связанных с реализацией.

Пример 1. *Вновь созданное предприятие за отчетный месяц произвело продукцию, производственная себестоимость которой составила 680 000 грн, в том числе:*

- прямые материальные расходы — 315 000 грн;

- прямые расходы на оплату труда — 105 000 грн;
- прочие прямые расходы — 175 000 грн;
- переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы — 85 000 грн (в том числе материальные затраты — 20 000 грн).

Из произведенной продукции за отчетный период реализовано **50%**, остальные 50% продукции остались на складе.

В Отчете о финансовых результатах (форма № 2) **по строке 040** «Себестоимость реализованной продукции (товаров, работ, услуг)» предприятие покажет **340 000 грн**, а к валовым расходам в налоговом учете будет отнесена сумма **512 500 грн**, в том числе:

- прямые материальные расходы — 157 500 грн;
- прямые расходы на оплату труда — 105 000 грн;
- прочие прямые расходы — 175 000 грн;
- переменные общепроизводственные и постоянные распределенные общепроизводственные расходы — 75 000 грн (в том числе материальные затраты — 10 000 грн).

Таким образом, несмотря на то, что часть произведенной продукции еще не реализована, предприятие, по действующему налоговому законодательству, имеет право включить затраты на ее производство в состав валовых расходов, за исключением материальной составляющей, которая исключается из валовых расходов в соответствии с правилами расчета прироста (убыли) запасов по п.5.9 Закона о налогообложении прибыли.

И что же получается?

Выходит, что промышленным предприятиям приходится сравнивать, по сути, несопоставимые показатели. То есть если предприятие производит в отчетном периоде одну продукцию, а реализует другую (произведенную ранее), то в валовые расходы попадает производственная себестоимость не реализованной, а произведенной продукции, скорректированная лишь на материальную составляющую по остаткам готовой продукции (рис. 2).



Рис.2

Следовательно, на сегодняшний день по правилам налогового учета в состав валовых расходов попадают затраты по произведенной, а не реализованной продукции, а именно: прямые расходы на заработную плату, отчисления в социальные фонды, амортизация, различные налоги и сборы, которые прямо относятся на себестоимость продукции, и т.п.

У торговых предприятий, а также предприятий, оказывающих различные услуги, таких заморочек при исчислении налоговых разниц быть не должно, потому что у них нет ни остат-

ков готовой продукции, ни незавершенного производства. А именно по этим статьям Баланса возникают расхождения в объемах производства и реализации.

ВРЕМЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ РАЗНИЦЫ

Временные налоговые разницы в П(С)БУ 17 подразделены на **два** вида:

- временные налоговые разницы, подлежащие вычитанию;
- временные налоговые разницы, подлежащие налогообложению.

Временная налоговая разница, **подлежащая вычитанию**, представляет собой временную разницу, которая приводит к **уменьшению** налоговой прибыли (увеличению налогового убытка) в будущих периодах.

Временные налоговые разницы, подлежащие вычитанию, создают **ОНА** и уменьшают расходы по налогу на прибыль по сравнению с текущим налогом на прибыль, то есть **вычитаются** из текущего налога на прибыль, что отражается проводкой:

Дебет	Кредит
счет 17 «Отсроченные налоговые активы»	субсчет 641 «Расчеты по налогам» (налог на прибыль)

Временная разница, **подлежащая налогообложению**, представляет собой временную разницу, **включаемую** в налоговую прибыль (убыток) в будущих периодах.

Временные налоговые разницы, подлежащие налогообложению, создают **ОНО** и увеличивают расходы по налогу на прибыль по сравнению с текущим налогом на прибыль, то есть **прибавляются** к текущему налогу на прибыль, что отражается проводкой:

Дебет	Кредит
счет 98 «Налоги на прибыль»	счет 54 «Отсроченные налоговые обязательства»

В П(С)БУ 17 нет перечня временных налоговых разниц, что уже само по себе указывает на условность этого понятия. В результате финансово-хозяйственной деятельности у предприятия может возникнуть столько всяких нестандартных операций и ситуаций, которые невозможно ни предвидеть, ни регламентировать. Так как в каждой отрасли производства (вида деятельности) свои особенности и специфические операции, то предприятиям предоставлено право выявлять и отражать их в учете самостоятельно, не опасаясь каких-либо ограничений.

Суть временных налоговых разниц заключается в том, что они лишь на какое-то время опережают присутствие в бухгалтерском или налоговом учете. Из сказанного можно сделать вывод, что исчислять такие разницы в течение года большинству плательщиков налога на прибыль смысла нет, так как подавляющая

часть таких разниц как возникнет, так и исчезнет.

Еще одно преимущество временных налоговых разниц состоит в том, что их можно с определенной долей погрешности (которая вполне допустима) исчислить по данным баланса на начало и конец года. Ведь временные налоговые разницы, так или иначе, должны найти свое отражение на счетах (субсчетах) бухгалтерского учета. В противном случае их неоткуда было бы брать для целей налогового учета.

Схему расчета временных налоговых разниц, подлежащих вычитанию, приведем на рис.3.

Схему расчета временных налоговых разниц, подлежащих налогообложению, приведем на рис.4.

На рис.3 и 4 приведена схема статей Баланса, которые приводят к возникновению временных налоговых разниц, подлежащих вычитанию и налогообложению у большинства предприятий плательщиков налога на прибыль.

Следует отметить, что не все авансы полученные или оплаченные будут приводить к возникновению налоговых разниц.

К примеру, предварительная оплата, полученная от арендатора, не приведет к возникновению временных налоговых разниц, так как и в бухгалтерском, и в налоговом учете доход от аренды определяется по методу начисления.

Аналогично, при оплате арендной платы за несколько месяцев вперед у арендатора не возникает право на включение такой суммы в состав валовых расходов. Также **не возникает** право на включение авансов или предоплат в состав валовых расходов в том случае, когда такие перечисления осуществлены субъектам, являющимся неплательщиками налога на прибыль или же плательщиками этого налога, но уплачивающими его не по ставке 25%, а ниже.

Для таких операций целесообразно ввести отдельные субсчета для авансов (предварительных оплат), которые включаются в состав валовых доходов или расходов по моменту оплаты, и тех, которые в налоговом учете относятся в состав валовых доходов или расходов **по специальным правилам**.

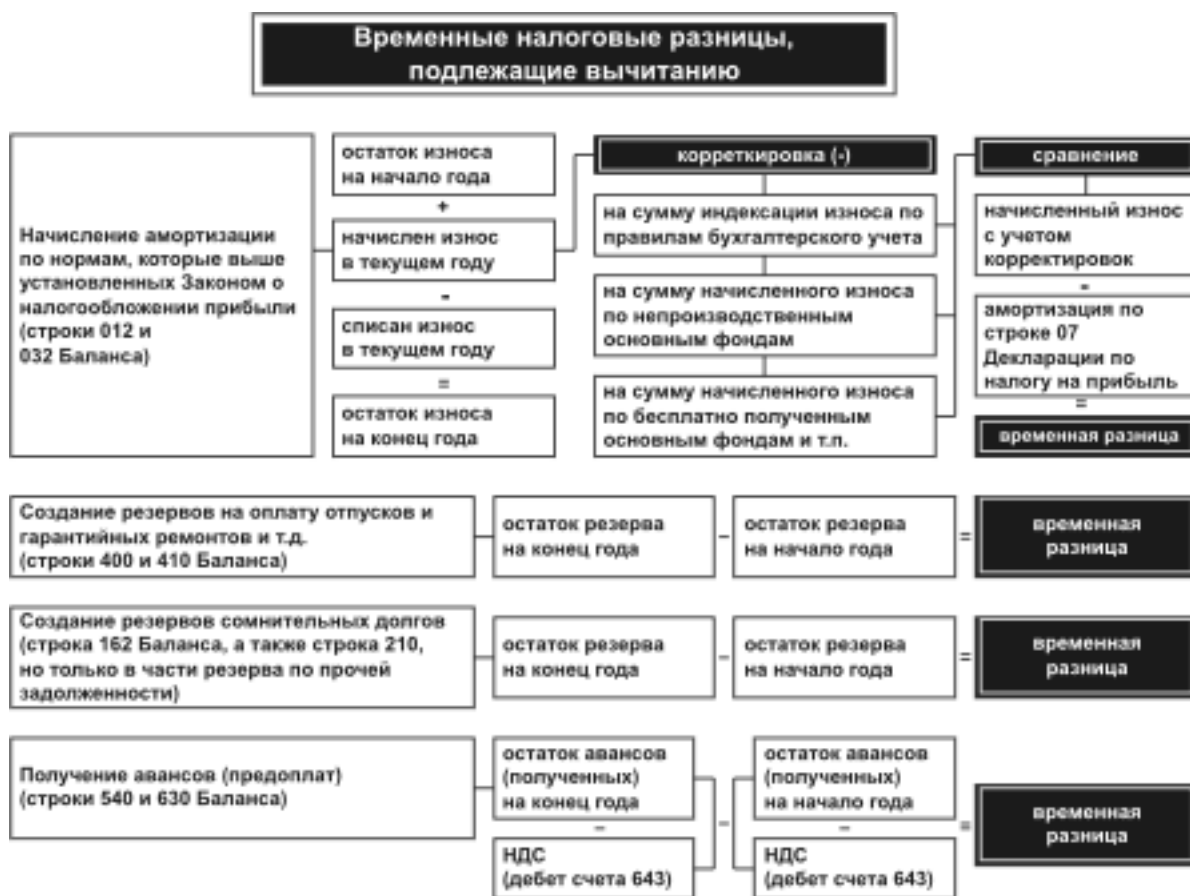


Рис.3



Рис.4

Не обойтись без дополнительных субсчетов и тем предприятиям, которые частично или полностью используют **«кассовый метод»** учета доходов и расходов.

Затраты времени на ведение операций по дополнительным субсчетам несравнимы с ежемесячными затратами на ведение целого вороха учетных регистров, которые рекомендует вести плательщикам налога на прибыль Минфин в Методических рекомендациях № 45.

И самое главное преимущество расчета временных налоговых разниц по данным Баланса заключается в том, что ошибок в исчислении величин временных налоговых разниц методом сравнения статей Баланса будет допущено гораздо меньше, так как произведенные расчеты равно нужно будет перепроверить после исчисления всех налоговых разниц (временных и постоянных).

Предприятия, которые ведут учетные регистры в соответствии с Методическими рекомендациям № 45, смогут убедиться в эффективности предложенного метода исчисления временных налоговых разниц воочию

по итогам года, а если захотят, то и по итогам 9 месяца. Тем более что им проще сравнивать временные налоговые разницы, так как они уже исчислены у них в учетных регистрах, то есть имеются контрольные цифры и их нужно только перепроверить по статьям Баланса.

ПОСТОЯННЫЕ НАЛОГОВЫЕ РАЗНИЦЫ

Постоянные налоговые разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью возникают в том случае, когда признанный в бухгалтерском учете доход или расход не включается в налогооблагаемую прибыль.

В дальнейшем постоянные разницы не учитываются и **не влекут** за собой возникновение активов или обязательств по отложенным налогам.

Постоянные разницы не учитываются при определении **ОНА** и **ОНО**. Величину постоянных разниц можно не определять вовсе, а если и определять, то путем вычитания из учетной прибыли налоговой прибыли и временных налоговых разниц (рис. 5).



Рис.5

Однако такой расчет суммы постоянных разниц не совсем приемлем в практической деятельности, потому что бухгалтеры обычно сравнивают не учетную прибыль, а сумму налога на прибыль, которая представляет собой произведение налогооблагаемой прибыли и ставки налога на прибыль.

В Отчете о финансовых результатах (форма № 2) можно увидеть финансовый результат от обычной и чрезвычайной деятельности **до** налогообложения. Умножив прибыль¹ на действу-

ющую ставку налога на прибыль, можно получить контрольную цифру налога на прибыль, с помощью которой следует вычислять и проверять временные и постоянные разницы.

Скрупулезно исчислить все временные разницы на больших и сложных, с точки зрения бухгалтерского учета, предприятиях совсем непросто. Однако предприятие должно обязательно определить **ОНА** и **ОНО**, то есть исчислить их не в общем, а по каждому конкретному показателю.

¹ Налог на убыток не рассчитывается.

Разница между откорректированным налогом на прибыль² и контрольной цифрой налога на прибыль, деленная на ставку налога на прибыль (25%), даст нам величину постоянных налоговых разниц.

Пример 2. По итогам работы за отчетный год у предприятия в финансовой отчетности (форма № 2) финансовый результат от обычной и чрезвычайной деятельности до налогообложения составил 330 тыс. грн. Отсроченные налоговые

активы (счет 17) уменьшились на конец года на 15 тыс. грн, а отсроченные налоговые обязательства (счет 54) увеличились на 5 тыс. грн.

Налог на прибыль в Декларации по налогу на прибыль составил 73,5 тыс. грн.

Бухгалтерии необходимо исчислить величину постоянных налоговых разниц за текущий год.

Алгоритм расчета постоянных налоговых разниц приведен в таблице.

тыс. грн			
Этапы вычислений	Содержание вычислений	Формулы	Результат
1	Исчисление контрольной цифры по налогу на прибыль	$330 \times 25\%$	82,5
2	Корректировка текущего налога на прибыль на ОНА и ОНО	$73,5 + 15 + 5$	93,5
3	Исчисление суммы постоянных налоговых разниц	$(93,5 - 82,5) : 25\% \times 100$	44

Таким образом, величина постоянных налоговых разниц за отчетный период составила по расчету 44 тыс. грн. Бухгалтерам предстоит произвести идентификацию этих разниц по видам операций.

Предположим, что в нашем примере контрольная цифра 44 тыс. грн состоит, к примеру, из следующих показателей:

- уплаченные штрафы, пени и неустойки — 2,5 тыс. грн;
- 50% расходов на ГСМ и аренду легковых автомобилей — 25,6 тыс. грн;
- безвозвратная финансовая помощь, оказанная другим предприятиям, — 5,0 тыс. грн;
- расходы на профессиональную подготовку кадров (сверх норм, установленных законодательством) — 2,0 тыс. грн;
- расходы, направленные на финансирование личных нужд граждан, — 2,0 тыс. грн;
- превышение обычной цены продажи над ценой реализации связанному с предприятием лицу — 6,9 тыс. грн.

Если предприятие смогло полностью расшифровать постоянные разницы по видам операций, то можно с большой долей уверенности утверждать, что прибыль как в бухгалтерском, так и в налоговом учете исчислена правильно.

Однако не всегда можно так точно определить состав постоянных разниц, ибо вполне возможно, что при исчислении **ОНА** или **ОНО** были допущены какие-то ошибки или упущения и их желательно выявить³, поэтому из-за таких ошибок невозможно будет расшифровать постоянные разницы. Вьедливые бухгалтеры, конечно же, должны относиться к заполнению строки 180 формы № 2 очень взвешенно, тогда будет легко и просто объяснить налоговым органам расхождение между налоговой и учетной прибылью.

Постоянные разницы возникают:

- **во-первых**, в связи с расходами, которые учитываются при формировании учетной прибыли и не признаются валовыми расходами;
- **во-вторых**, в связи с доходами, которые учитываются в качестве валовых доходов при формировании налоговой прибыли и не признаются доходами при формировании учетной прибыли;
- **в-третьих**, в связи с доходами, которые учитываются при формировании учетной прибыли, но не включаются в валовые доходы.

Перечислить все виды доходов и расходов, формирующих постоянные разницы, не удаст-

² Текущий налог на прибыль, откорректированный на ОНА и ОНО.

³ Эта процедура еще очень важна и для проверки налога на прибыль в Декларации по налогу на прибыль предприятия, так как в ней также вполне могли быть ошибки и при такой тщательной проверке ОНА, ОНО и постоянных разниц их всегда можно определить.

ся, настолько велика разница между составом доходов и расходов, отражаемых при формировании налоговой прибыли и учетной прибыли, — да в этом и нет надобности.

Ведь расчет налоговых разниц, как временных, так и постоянных, предполагает, что учетные работники четко знают налоговые правила определения валовых доходов и расходов.

Следовательно, операции по определению постоянных разниц, которые отражаются на счетах бухгалтерского учета, можно выделить с помощью **транзитных счетов**.

1. Расходы по операциям, не включаемые в валовые расходы:

- штрафы, пени, неустойки уплаченные;
- расходы на приобретение товаров (работ, услуг) по бартеру или у связанных лиц в суммах, превышающих обычные цены;
- безвозвратная финансовая помощь, предоставленная другим предприятиям;
- компенсация расходов, связанных со служебными командировками, сверх норм, установленных законодательством;
- амортизация стоимости основных производственных фондов;
- расходы, направленные на финансирование личных потребностей граждан;
- благотворительные пожертвования сверх установленных норм;
- 50% от суммы расходов, связанных с обеспечением **основной деятельности** объектов социальной сферы, которые числились на балансе предприятия по состоянию на 01.07.1997 г.;
- 50% расходов на горюче-смазочные материалы и аренду легковых автомобилей, расходы, связанные со стоянкой и парковкой легковых автомобилей;
- расходы, связанные с профессиональной подготовкой или переподготовкой кадров, сверх установленных норм;
- расходы на уплату процентов по долговым обязательствам, не связанным с ведением хозяйственной деятельности;
- расходы на организацию приемов, презентаций и праздников, приобретение и распространение подарков сверх установленных норм;
- расходы на приобретение литературы и на подписку периодических изданий, не свя-

занные с информационным обеспечением деятельности;

- расходы от участия в капитале;
- расходы на содержание органов управления объединений, предприятий, которые являются отдельными юридическими лицами;
- расходы по оплате через офшорные зоны стоимости товаров (работ, услуг) (свыше 85%);
- расходы на гарантийный ремонт или гарантийные замены товаров, стоимость которых покупатели не компенсируют (свыше 10% от совокупной стоимости проданных товаров, по которым не истек срок гарантийного обслуживания);
- расходы на обеспечение работников специальной одеждой, обувью, обмундированием (сверх установленных норм);
- курсовые разницы (убыток) по иностранной валюте (пересчет монетарных статей Баланса согласно П(С)БУ 21);
- убытки по операциям с землей;
- расходы на страхование арендованных транспортных средств и имущества, финансовых рисков;
- сумма налогов, удерживаемая с нерезидентов и фрахта;

Процедура отражения данных операций на счетах бухгалтерского учета приведена на рис.6.

2. Расходы по операциям, не включаемые в валовые доходы:

- курсовые разницы (прибыль) по иностранной валюте (пересчет монетарных статей Баланса согласно П(С)БУ 21);
- дивиденды, полученные предприятием, которые были предварительно обложены налогом на дивиденды;
- доходы, полученные от осуществления совместной деятельности без создания юридического лица, с которых уже удержан налог;
- доходы, полученные от инвестиций, учитываемых по методу участия в капитале.

А вот операции по определению постоянных разниц, которые не отражаются на счетах бухгалтерского учета, но отражаются в налоговом учете, можно учитывать с помощью забалансовых счетов, в частности:

- отрицательное значение объекта налогообложения предыдущего налогового года, не погашенное прибылью в установленный срок;

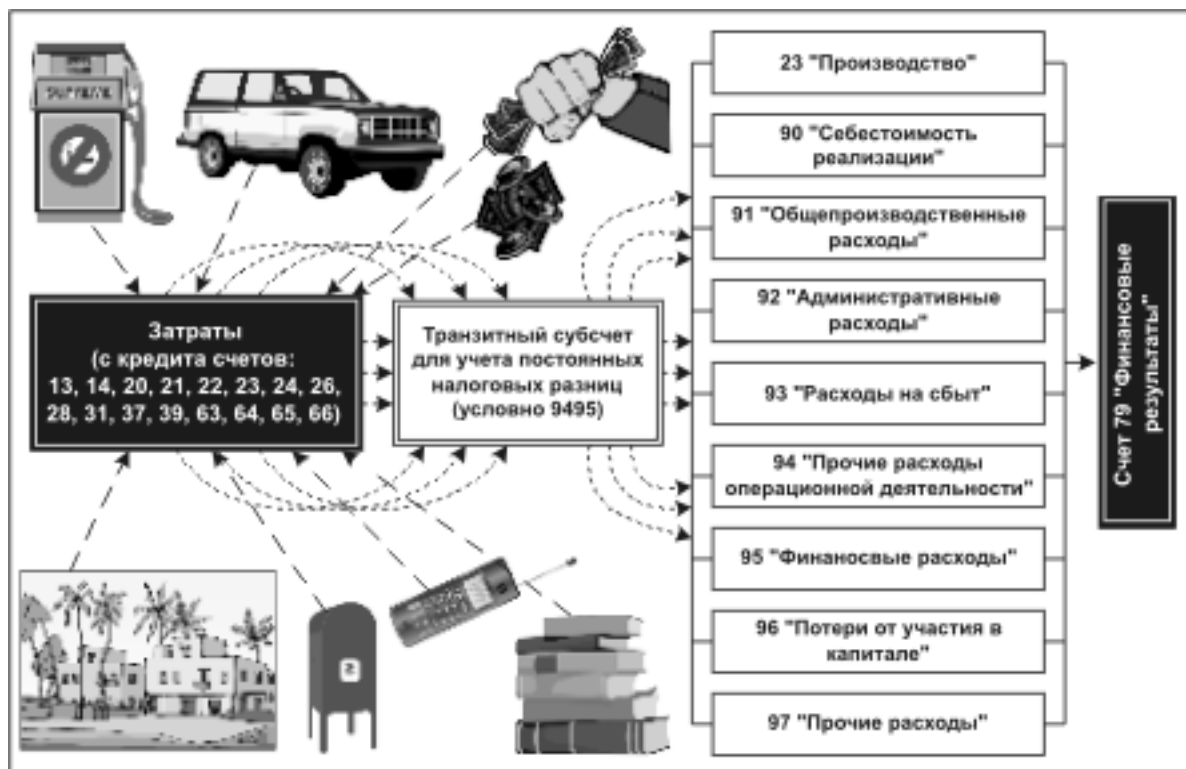


Рис. 6

- превышение обычной цены продажи над ценой реализации при продаже товаров связанным лицам;
- стоимость безвозмездно переданных товаров, по которым определяется налоговое обязательство по налогу на прибыль;
- сумма процентов, условно начисленных на сумму возвратной финансовой помощи, которая остается невозвращенной на конец отчетного периода, в размере учетной ставки НБУ, рассчитанной за каждый день фактического использования такой возвратной финансовой помощи;
- пеня, начисленная в связи с урегулированием сомнительной (безнадежной) задолженности.

Что же происходит с постоянными разни-
цами, которые не устраняются в учете?

К сожалению, ни в П(С)БУ 17, ни в Методи-
ческих рекомендациях № 45 нет четкого отве-
та на этот вопрос, так как оба этих документа
игнорируют постоянные налоговые разницы
как объект учета. В учетных регистрах, преду-
смотренных Методическим рекомендациями
№ 45, постоянные налоговые разницы рассчи-
тываются, но почему-то не обобщаются в от-

дельном учетном регистре, хотя в форме № 7
расшифровывать их необходимо.

Исходя из норм П(С)БУ 17, можно сделать
вывод, что величина постоянных разниц най-
дет отражение в составе расходов по налогу
на прибыль в размере ставки налога на при-
быль либо же вообще в расчет не будет при-
ниматься, если расходы по налогу на прибыль
определять путем корректировки текущего
налога на прибыль отсроченными налоговы-
ми обязательствами и отсроченными налого-
выми активами.

Поясним, о чем идет речь. Когда налог
на прибыль, исчисленный по правилам на-
логового законодательства, больше налога,
рассчитанного исходя из учетной прибыли,
в результате возникших постоянных разниц,
то при отсутствии отсроченных налоговых ак-
тивов и отсроченных налоговых обязательств
расходы по налогу на прибыль будут равны на-
логу на прибыль, исчисленному по правилам
налогового законодательства, а образовавшаяся
постоянная разница будет учтена в соста-
ве расхода по налогу на прибыль, то есть либо
увеличит, либо уменьшит расходы по налогу
на прибыль.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

Закон о налогообложении прибыли — Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР

Положение № 1316 — Положение о порядке расчета налоговых разниц по данным бухгалтерского учета, утвержденное приказом Минфина Украины от 29.12.2006 г. № 1316

Методические рекомендации № 45 — Методические рекомендации по составлению регистров бухгалтерского учета налоговых разниц, валовых доходов и валовых расходов, утвержденные приказом Минфина Украины от 29.01.2007 г. № 45

П(С)БУ 1 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности», утвержденное приказом Минфина Украины от 31.03.1999 г. № 87

П(С)БУ 17 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 «Налог на прибыль», утвержденное приказом Минфина Украины от 28.12.2000 г. № 353

П(С)БУ 21 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 21 «Влияние изменений валютных курсов», утвержденное приказом Минфина Украины от 10.08.2000 г. № 193

П(С)БУ 25 — Положение (стандарт) бухгалтерского учета 25 «Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства», утвержденное приказом Минфина Украины от 25.02.2000 г. № 39

1C
Франчайзинг

11
ЖОВТНЯ
2007

CRM

1C
Консалтинг

23456345695467894563145697345
46502 MRP 39876

GAAP

**Участь безкоштовна
зареєструйтеся, будь ласка,
заздалегідь**

ЄДИНИЙ СЕМІНАР

- «1С:Управління торговим підприємством» комплексне рішення для автоматизації управління та обліку в торгових підприємствах
- Розвиток управлінських та облікових рішень в продуктах 1С:Підприємство
- Звітність за III квартал 2007 р.

**м. Київ, вул. М. Раскової, 11-А
конференц-зал**

Телефони реєстрації:
289-32-15, 289-32-18

fort.group™
ГРУПА КОМПАНІЙ ФОРТ

Методы расчета основных финансовых показателей бизнес-плана

Юрий Лернер, к.э.н.

В условиях планово-директивной экономики целью составления финансового плана хозяйствующего субъекта являлось определение суммы излишка его доходов, с тем чтобы изъять этот излишек в госбюджет. При рыночной экономике хозяйствующий субъект обладает полной самостоятельностью. Изъятие прибыли в бюджет производится с помощью налогов.

Хозяйствующий субъект сам определяет направления и величину использования прибыли, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов. Целью составления финансового плана становится определение возможных объемов финансовых ресурсов, капитала и резервов на основе прогнозирования величины финансовых показателей. К последним относятся прежде всего собственные оборотные средства, амортизационные отчисления, устойчивая кредиторская задолженность, прибыль, налоги, уплачиваемые с прибыли, и т. п.

Финансовый план хозяйствующего субъекта представляет собой баланс его доходов и расходов. В состав доходов включаются прежде всего суммы, получаемые за счет устойчивых источников собственных средств, а при необходимости — за счет заемных средств. К устойчивым источникам собственных доходов относятся прибыль, амортизационные отчисления, отчисления в ремонтный фонд, кредиторская задолженность, постоянно находящаяся в распоряжении хозяйствующего субъекта. В состав расходов включаются затраты капитального и эксплуатационного характера соответственно по направлениям капитальных и элементам и статьям эксплуатационных затрат.

Цель составления финансового плана состоит в увязке доходов с необходимыми расходами. При превышении расходов над доходами определяется сумма недостатка финансовых средств. Эти дополнительные финансовые средства могут быть получены за счет выпуска ценных бумаг, полученных кредитов или займов, благотворительных взносов и т. п.

В соответствии с рекомендуемой методикой финансовый план составляется с разбивкой по месяцам на первый год жизненного цикла проекта и в целом по годам на весь оставшийся период жизненного цикла для наилучшего варианта проекта, а также и с учетом рисков.

ВЫБОР НАИЛУЧШЕГО ВАРИАНТА ХОЗЯЙСТВЕННОГО РЕШЕНИЯ

Одной из важнейших предпосылок, необходимых для оптимального управления процессом производства или оказания услуг, является обоснованное определение экономической эффективности принимаемых решений, в общем случае, с учетом прямого и косвенных эффектов. Исходя из этого выбор наилучшего варианта бизнес-проекта (бизнес-плана) основывается на расчетах (рис. 1).

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ КРУПНОГО (СРЕДНЕГО) БИЗНЕС-ПРОЕКТА

Крупным (средним) инвестиционным бизнес-проектом следует считать такой проект, осуществление которого оказывает влияние **на развитие региона (области) или страны**; остальные бизнес-проекты можно отнести к мелким.

Не вдаваясь в теоретическое обоснование рассматриваемого вопроса, которое можно



Рис.1

найти в любом соответствующем литературном источнике по теории эффективности капитальных вложений, автор предлагает критерием выбора наилучшего из сравниваемых вариантов (для крупного или среднего бизнес-проекта) учитывать минимум приведенных затрат:

$$Z^{(np)}_i = C_i + E_n^{(i)} \rightarrow \min, \quad (1)$$

где: $Z^{(np)}_i$ — приведенные затраты по i -му варианту бизнес-проекта, рассчитанные на единицу работ (услуг), грн;

K_i — капитальные вложения по i -му варианту, грн;

C_i — эксплуатационные затраты на единицу работы или услуги (себестоимость объема реализации) по i -му варианту, грн.;

$E_n^{(i)}$ — нормативный коэффициент эффективности капитальных вложений по i -му варианту, доли ед.; без большой погрешности для сравниваемых вариантов из-за экономической неразработанности этого вопроса можно принять, что

$$E_n^{(i)} = \frac{1}{T_n^{(i)}}, \quad (2)$$

где: $T_n^{(i)}$ — средний нормативный срок окупаемости капитальных вложений по i -му варианту, лет; величина $T_n^{(i)}$ в силу указанных выше причин может определяться по каждому из рассматриваемых i -тых вариантов бизнес-проекта по следующей формуле:

$$T_n^{(i)} = \frac{1}{n} \sum_{j=1}^n T_j^{(i)}, \quad (3)$$

где $T_j^{(i)}$ — средний срок службы j -го оборудования, машины, механизма, сооружения, приобретаемых для осуществления i -го вари-

анта бизнес-проекта, лет; j — номер j -го оборудования, машины, механизма, сооружения, приобретаемых для осуществления i -го варианта бизнес-проекта;

$j = 1, n$, где n — общее количество оборудования, машин, механизмов, сооружений для i -го варианта, ед.

Исходя из указанного критерием выбора наилучшего варианта рассматриваемого бизнес-проекта являются минимальные приведенные затраты, определяемые по одному из следующих соотношений:

$$Z_i^{(np)} = C + \frac{K_i^i \times n}{\sum_{j=1}^n T_j^{(i)}} \rightarrow \min; \quad (4)$$

$$Z_i^{(np)} = K_i + \frac{C_i}{n} \sum_{j=1}^n T_j^{(i)} \rightarrow \min. \quad (5)$$

Таким образом, наилучшим из рассматриваемых в бизнес-плане вариантов создания (или функционирования) бизнеса является тот, для которого величина имеет **наименьшее значение**. При этом в бизнес-проекте следует рассматривать не менее **трех** вариантов создания (функционирования) бизнеса ($i \geq 3$).

ПРИВЕДЕНИЕ ЗАТРАТ ПО ВРЕМЕНИ (ДИСКОНТИРОВАНИЕ)

Выбор оптимального (наилучшего) варианта бизнес-плана по указанным выше (ниже) соотношениям и определение целесообразности принятия к реализации оптимального варианта предусматривает учет следующего явления.

Если по сравнительным вариантам или при расчете показателей эффективности капитальные вложения осуществляются в разные сроки (или изменяются во времени), а текущие эксплуатационные затраты также изменяются во времени, то следует производить приведение этих затрат к одному рекомендуемому рассматриваемой методикой¹ к текущему моменту путем применения коэффициента приведения (дисконтирования), исчисляемого по следующим выражениям:

а) при приведении затрат и результатов более «поздних» по отношению к текущему моменту:

$$B_t = \frac{1}{(1 + E_{np})^{t-1}}; \quad (6)$$

б) при приведении затрат и результатов более «ранних» по отношению к текущему моменту:

$$B_t = (1 + E_{np})^{t-1}, \quad (7)$$

где B_t — коэффициент приведения затрат и результатов (коэффициент дисконтирования) к t -му году рассматриваемого периода T ; величина B_t определяется по формулам (6 и 7) и умножается на величину указанных выше затрат, производимых также в t -й год рассматриваемого периода:

$$\begin{matrix} K^{(np)}_t \\ C^{(np)}_t \\ D^{(np)}_t \\ П^{(np)}_t \end{matrix} = \begin{matrix} K^{(p)}_t \\ C^{(p)}_t \\ D^{(p)}_t \\ П^{(p)}_t \end{matrix} \times B_t \quad (8)$$

где $K^{(np)}_t, C^{(np)}_t, D^{(np)}_t, П^{(np)}_t, K^{(p)}_t, C^{(p)}_t, D^{(p)}_t, П^{(p)}_t$ — соответственно капитальные и эксплуатационные затраты, доходы и прибыль в t -й год рассматриваемого периода, соответственно приведенные во времени к текущему моменту и рассчитанные детерминированно, исходя из представлений об их величине в настоящий момент времени, грн.

В формулах (6 и 7), кроме того, приведены следующие условные обозначения переменных:

1) E_{np} — норматив для приведения (дисконтирования) к единому моменту времени разновременных затрат и результатов, доли ед.; методика определения величины этого норматива для малых бизнес-проектов приведена ниже; если в силу различных причин для малых бизнес-проектов не представляется возможным определить величину E_{np} по этой методике, то для них, а также для крупных и средних бизнес-проектов² можно рекомендовать следующие значения величины E_{np} : а) для бизнес-проектов производственного характера $E_{np} = 0,15 - 0,25$; б) для бизнес-проектов непромышленного характера $E_{np} = 0,05 - 0,10$;

2) t — номер года рассматриваемого периода T ; $t=1$ к примеру для 2007 года, $t=2$ для 2008 года и т. д.; рекомендуется принимать $T = 5 - 6$ лет; при $t = 1, T$.

В таблице 1 приведены протабулированные значения показателя дисконтирования B_t в зависимости от величины E_{np} и t .

Таблица 1

Показатель дисконтирования B_t^*

Номер года t анализируемого периода T	Значения коэффициента дисконтирования E_{np}										
	0,05	0,07	0,09	0,11	0,13	0,15	0,17	0,19	0,21	0,23	0,25
1	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
2	1,053	1,071	1,091	1,099	1,130	1,151	1,170	1,190	1,211	1,230	1,250
	0,95	0,93	0,92	0,90	0,88	0,87	0,86	0,84	0,83	0,81	0,80
3	1,102	1,146	1,188	1,232	1,277	1,323	1,368	1,416	1,465	1,513	1,562
	0,91	0,87	0,84	0,81	0,78	0,76	0,73	0,70	0,68	0,66	0,640
4	1,158	1,226	1,295	1,367	1,443	1,522	1,601	1,685	1,772	1,861	1,953
	0,86	0,81	0,77	0,73	0,69	0,66	0,62	0,59	0,56	0,54	0,51

¹ Чтобы сравниваемые варианты не отличались каким-то другим, кроме сравниваемого, признаком; сравниваемым признаком при этом является только величина годовых капитальных и эксплуатационных затрат (а время сравнения и объем выпускаемой продукции должны быть одинаковыми).

² В настоящее время, в период переходной экономики, для крупных бизнес-проектов, где должны учитываться не только коммерческие, но и государственные последствия от их внедрения, величины E_{np} методологически не определена.

Окончание табл. 1

Номер года t анализируемого периода T	Значения коэффициента дисконтирования E_{np}										
	0,05	0,07	0,09	0,11	0,13	0,15	0,17	0,19	0,21	0,23	0,25
5	1,218	1,312	1,412	1,518	1,630	1,750	1,873	2,005	2,145	2,289	2,441
	0,82	0,76	0,71	0,66	0,61	0,57	0,53	0,50	0,47	0,44	0,41
6	1,276	1,404	1,539	1,685	1,842	2,013	2,191	2,386	2,595	2,815	3,051
	0,78	0,71	0,65	0,59	0,54	0,50	0,46	0,42	0,38	0,35	0,33
7	1,340	1,502	1,678	1,870	2,082	2,314	2,564	2,840	3,140	3,463	3,814
	0,75	0,67	0,60	0,53	0,48	0,43	0,39	0,35	0,32	0,29	0,26
8	1,407	1,607	1,829	2,076	2,352	2,662	3,000	3,380	3,800	4,260	4,768
	0,71	0,62	0,55	0,48	0,42	0,38	0,33	0,30	0,26	0,23	0,21
9	1,478	1,72	1,993	2,304	2,658	3,061	3,510	4,022	4,597	5,240	5,960
	0,68	0,58	0,50	0,43	0,38	0,33	0,28	0,25	0,22	0,19	0,17
10	1,551	1,84	2,173	2,558	3,004	3,520	4,107	4,786	5,563	6,444	7,45
	0,64	0,54	0,46	0,39	0,33	0,28	0,24	0,21	0,18	0,16	0,13

Примечание. * В числителе приведено значение $B_t = (1 + E_{(np)})^{t-1}$, в знаменателе $B_t = \frac{1}{(1 + E_{np})^{t-1}}$.

ВЕЛИЧИНА АНАЛИЗИРУЕМОГО ПЕРИОДА

При разработке бизнес-плана необходимо производить расчеты по всем годам жизненного цикла бизнес-проекта, т. к. если этого не делать, то невозможно определить эффективность наилучшего из рассматриваемых вариантов создания (функционирования) малого бизнеса, что связано с рассредоточенностью затрат и результатов во времени, а также с прогнозируемой величиной этих затрат и экономических рисков по годам рассматриваемого периода.

Существует **пять** стадий жизненного цикла любого бизнес-проекта (рис. 2).

Все указанные выше стадии жизненного цикла должны быть учтены инвестором для выбора наилучшего варианта инвестиций; при этом инвестор для малого проекта будет определять его коммерческую эффективность (прямой эффект).

**Коммерческая эффективность
малого бизнес-проекта**

В мировой практике известно несколько методов оценки эффективности инвестиционного капитала, однако все они основываются на принципах, аналогичных принципам расчета эффективности производства, разработанных в СССР в 70-80-е годы XX столетия известными советскими экономистами.

Указанные методы определения так называемой коммерческой эффективности вложе-

ний в различного рода коммерческие проекты (или, как сейчас называют, методы оценки коммерческой эффективности инвестиционного капитала в малые бизнес-проекты) позволяют определить статическую норму эффективности инвестиций, т. е. потребность в чистой прибыли для осуществления обязательных платежей. В соответствии с концепцией этой коммерческой эффективности ее норма может быть наилучшим образом определена, как показал тщательно проведенный анализ, по одной из следующих формул:

$$H_3^{(n)} = \left[\sum_{t=1}^T \Pi_t^{(np)} \right] : \left[\sum_{t=1}^T U_t^{(np)} \right]; \quad (9)$$

$$H_3^{(n)} = \left[\sum_{t=1}^T \Pi_t^{(np)} \right] : \left[\sum_{t=1}^T \Phi_t^{(np)} \right], \quad (10)$$

где: Π_t^{np} — потребность в чистой «приведенной» прибыли в t -й год рассматриваемого периода T , грн.;

U_t^{np} — объем «приведенных» инвестиций в t -й год рассматриваемого периода T , грн.;

величина U_t^{np} включает в себя весь объем инвестиций, который произвел инвестор для осуществления инвестиционного проекта (капитальные и первоначальные — за счет собственных или заемных средств — затраты эксплуатационного характера); Φ_t^{np} — «приведенная» среднегодовая стоимость основных производственных фондов в t -й год рассмат-

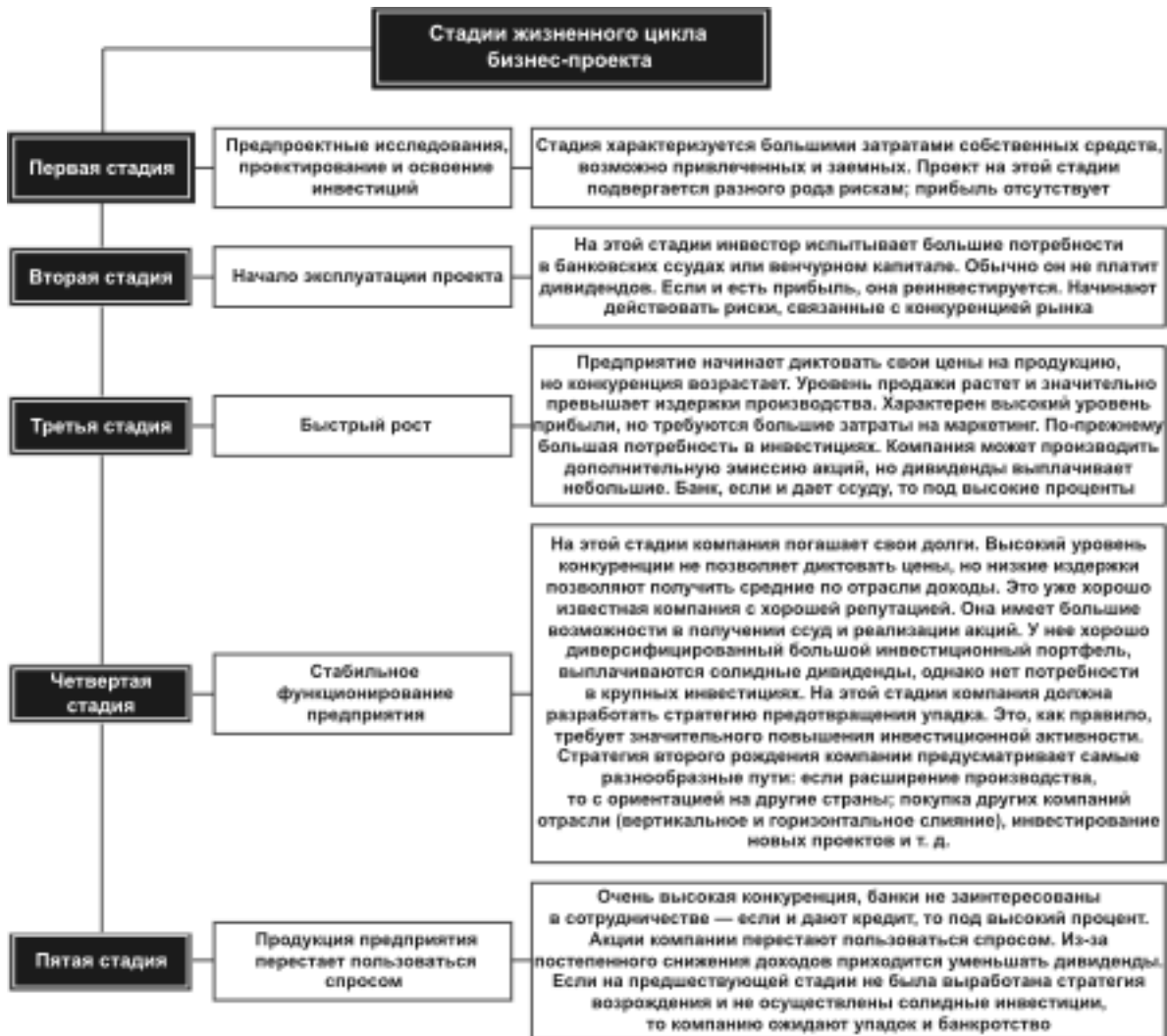


Рис.2

риваемого периода T , грн.; учет величины производственных фондов производится аналогично определению величины U^{np}_t ;

t — номер t -го года рассматриваемого периода T , ед.; $t = 1, T$;

T — длительность рассматриваемого (инвестиционного) периода (жизненный цикл проекта), лет; $\min T = 5-6$ лет.

В том случае, если проект внедряется на действующем предприятии, то для определения нормы эффективности используется формула (10), а если на проектируемом (новом) предприятии, то для определения нормы эффективности используется формула (9).

Таким образом, как видно из формул (9) и (10), внутренняя, т.е. присущая только данному бизнес-проекту, норма эффективности

инвестиций — это минимально допустимый размер чистой прибыли, которую инвестор должен получать с каждой гривни инвестиций. Для условий Украины можно рекомендовать следующие граничные значения внутренней нормы эффективности: для обычных проектов —

$$\left(\frac{H_3^{nz}}{H_3^{\partial z}} \right) = 1,3 - 1,4, \text{ для «необычных» —}$$

$$\left(\frac{H_3^{nz}}{H_3^{\partial z}} \right) = 1,4 - 1,5. \text{ Норма эффективности,}$$

рассчитанная по формулам (9) или (10), должна быть меньше или равна указанным граничным значениям:

$$\left(\frac{H_3^{nz}}{H_3^{\partial z}} \right) \leq \left(\frac{H_3^n}{H_3^{\partial}} \right). \quad (11)$$

При этом необходимо отметить следующее: к дальнейшему анализу принимается тот из рассматриваемых вариантов малого бизнес-проекта, для которого значения $H_{(a)}^{(n)}$ или $H_{(a)}^{(b)}$

являются максимальными, т.е. $\left(\frac{H_a^n}{H_a^b}\right) \rightarrow \max$.

Указанные значения нормы коммерческой эффективности должны удовлетворять граничным значениям этой нормы.

Величина коэффициента приведения (дисконтирования), необходимая для определения нормы коммерческой эффективности, может быть определена на основании приравнивания величины прибыли, полученной от реализации бизнес-проекта, и инвестиций, необходимых для его реализации, т.е. на основании последовательной подстановки, путем метода

проб и ошибок, величины E_{np} , начиная с 0,05 и заканчивая 0,35, в левую и правую части соотношений (формулы 9 и 10) до достижения в этом соотношении примерного равенства левой и правой частей:

$$\sum_{t=1}^T \frac{\Pi_t^{(n)}}{(1+E_{np})^{t-1}} \approx \sum_{t=1}^T \frac{U_t(\Phi_t)}{(1+E_{np})^{t-1}}. \quad (12)$$

При этом следует иметь в виду, что в период T следует включать время от начала инвестиционного периода до конца инвестиционного периода (если проект основан на инвестировании затрат капитального характера); однако можно производить расчеты по указанным выше максимальному и минимальному вариантам только в пределах жизненного цикла бизнес-проекта (особенно, если стадия жизненного цикла равна **1 году**).

ВНИМАНИЮ ПОДПИСЧИКОВ!

С целью улучшения качества услуг бесплатных консультаций для Вас введена система регистрации «3 шага»

Для получения бесплатной консультации необходимо :

1-й шаг — позвонить по телефону

8- 057 - 733-40-64, 733-40-65

733-40-63 (только по юридическим вопросам)

2-й шаг — назвать организацию, контактный телефон;

3-й шаг — назвать «пароль».

ПЕРСОНАЛЬНАЯ БЕСПЛАТНАЯ КОНСУЛЬТАЦИЯ

Пароль меняется 1 раз в месяц!

Пароль на ОКТЯБРЬ 2007 г. — ТАРИФ

(Срок действия с 1 по 31 октября)

Содержание внешнеэкономического договора

Людмила Волинец, ответственный редактор

Существенной специфической чертой внешнеэкономических отношений является объединение в единую систему различных по субъективной структуре отношений, обуславливающих применение различных методов и средств правовой регламентации.

Во внешнеэкономических связях существует **два** уровня отношений:

— **во-первых**, отношения между государствами и иными субъектами международного права (в частности между государством и международными организациями) универсального, регионального, локального характера;

— **во-вторых**, отношения между юридическими лицами разных государств (сюда относятся и так называемые диагональные отношения — между государством и иностранными физическими и юридическими лицами). Именно отношения между юридическими лицами играют решающую роль в осуществлении внешнеэкономической деятельности.

Несмотря на взаимосвязь внешнеэкономической сделки с международными договорами, она обладает юридической самостоятельностью. Это означает, что:

- 1) стороны при заключении внешнеэкономической сделки обязаны руководствоваться положениями соответствующих международных договоров;
- 2) после того как сделка заключена, права и обязанности сторон определяются самой сделкой;
- 3) если после заключения сделки государства вносят изменения в содержание международных договоров, то они порождают гражданско-правовые обязательства для сторон сделки после того, как такие изменения будут внесены сторонами в сделку.

Одной из особенностей регулирования внешнеэкономических сделок является широкое распространение форм так называемого **негосударственного регулирования** (рис. 1).



Рис. 1

Существенная роль в системе негосударственного регулирования принадлежит обычаям международной торговли, под которыми понимаются единообразные устойчивые правила, сложившиеся в практике, но не имеющие обязательной юридической силы. Однако если в договоре есть ссылка на торговый обычай, то он приобретает характер и квалифицируется как условие договора.

Помимо международных торговых обычаев, определенная роль в системе негосударственного регулирования внешнеэкономических сделок принадлежит правилам, которые определяются предшествующей практикой взаимоотношений сторон данной сделки (так называемый заведенный порядок).

К формам негосударственного регулирования внешнеэкономических сделок следует отнести судебную и арбитражную практику. Её роль заключается в следующем: в уяснении содержания и толкования норм применимого права (международного и национального) и обычаев международной торговли; в обеспечении единообразного применения унифицированных норм в области международной торговли; в обеспечении согласованного применения правовых норм различной системной и отраслевой принадлежности; в создании предпосылок для развития и совершенствования и международно-правовых, и национально-правовых норм, регулирующих внешнеэкономические сделки.

К негосударственному регулированию внешнеэкономических сделок также относятся активно используемые в международной торговле различные типовые документы. Для упрощения процесса заключения контракта в оферте* целесообразно указывать, что в остальном будут действовать соответствующие общие условия или другие типовые документы. Широко применяются в международной торговле типовые контракты, разработанные соответствующими отраслевыми ассоциациями торговцев определенного вида товаров. Такие типовые контракты составляются на каждый отдельный вид товара (зерно, хлопок, лесоматериалы и т.д.). Возможна разработка сторонами (одной из сторон) собственных типовых контрактов.

И все же главной формой негосударственного регулирования являются **«контрактные условия»**: заключая сделку, стороны свобод-

ны в установлении взаимных прав и обязанностей по сделке.

Однако эта свобода **не беспредельна**. Она ограничивается, **во-первых**, нормами публичного права, **во-вторых**, общей диспозитивностью гражданского права (что не запрещено, то разрешено), **в-третьих**, императивными нормами гражданского права.

Структура и содержание контракта носят индивидуальный характер. Однако международная коммерческая практика выработала ряд требований, предъявляемых обычно к содержанию и структуре контрактов.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРАКТА

Субъекты, являющиеся сторонами внешнеэкономического договора (контракта), должны быть готовыми к заключению договора (контракта) в соответствии с Законом о ВЭД и другими законами Украины и/или законами места заключения договора (контракта).

Внешнеэкономический договор (контракт) составляется в соответствии с Законом о ВЭД и другими законами Украины с учетом международных договоров Украины. Субъекты внешнеэкономической деятельности (ВЭД) при составлении текста внешнеэкономического договора (контракта) имеют право использовать известные международные обычаи, рекомендации международных органов и организаций, если это не запрещено прямо и в исключительной форме Законом о ВЭД и другими законами Украины.

Таким образом, содержание внешнеэкономического договора (контракта) регулируется не только внутренним законодательством, но и международным правом и обычаями страны контрагента.

ФОРМА КОНТРАКТА

Внешнеэкономический договор (контракт) заключается субъектом ВЭД или его представителем **в простой письменной форме**, если иное не предусмотрено международным договором Украины или законом.

Полномочия представителя на заключение внешнеэкономического договора (контракта) могут вытекать из доверенности, уставных документов, договоров и других оснований, не противоречащих этому Закону.

* Письменное предложение продавца или покупателя о заключении договора.

Действия, осуществляемые от имени иностранного субъекта внешнеэкономической деятельности в Украине лицом, уполномоченным на это надлежащим образом, считаются действиями такого субъекта.

СОДЕРЖАНИЕ КОНТРАКТА

При составлении контракта украинским субъектам ВЭД следует пользоваться Положением № 201, нормы которого применяются при заключении договоров купли-продажи

товаров (предоставлении услуг, выполнении работ) и товарообменных договоров между украинскими субъектами предпринимательской деятельности и иностранными субъектами предпринимательской деятельности независимо от форм собственности и видов деятельности.

Структура контракта зависит от применимого к контракту национального права, а также международных договоров и включает общие и специальные условия (рис. 2).

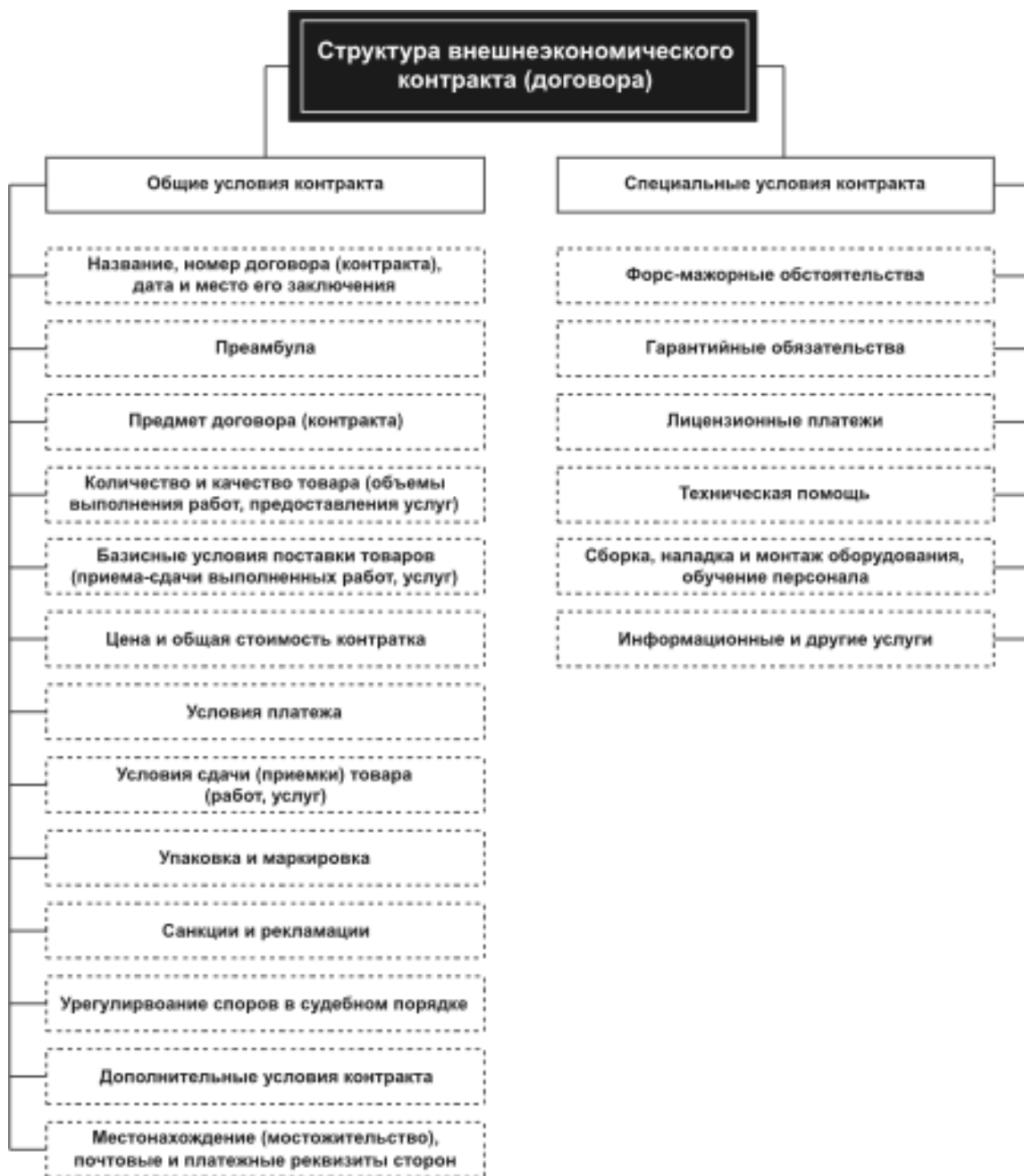


Рис. 2

Название, номер договора (контракта), дата и место его заключения

1. Во внешнеторговом контракте целесообразно указывать унифицированный номер контракта, состоящий, к примеру, из трех групп знаков:

ББ/XXXXXXXX/XXXXX или ЦЦЦ/XXXXXXXX/XXXXX,

где:

- **первая группа** состоит из двух букв (ББ) или трех цифр (ЦЦЦ), соответствующих коду страны Покупателя (Продавца) по международному классификатору «Страны мира», используемому для целей таможенного оформления;
- **вторая группа** состоит из восьми цифр, составляющих код организации Покупателя (Продавца) в соответствии с Единым государственным реестром предприятий и организаций Украины (ЕГРПОУ);
- **третья группа** состоит из пяти цифр и представляет собой порядковый номер документа на уровне организации Покупателя (Продавца).

2. Дата подписания контракта, оформляемая следующим образом:

ДД.ММ.ГГ,

где:

ДД — день (2 цифры);

ММ — месяц (2 цифры);

ГГ — год (2 последние цифры года).

Каждые две цифры отделяются друг от друга точкой.

3. Место подписания контракта, полные официальные наименования организаций Продавца и Покупателя, страна иностранного партнера и страна назначения (отправления) товара указываются в общепринятом порядке. При этом приводится полное наименование стран и их трехзначный код в соответствии с международным классификатором «Страны мира», используемым для целей таможенного оформления.

Преамбула

В преамбуле указывается полное наименование сторон — участников внешнеэкономической операции, под которыми они официально зарегистрированы, с указанием страны, сокращенное определение сторон как контрагентов («Продавец», «Покупатель», «Заказчик», «Поставщик» и тому подобное), лицо, от имени которого заключается внешнеэкономический договор (контракт), и наименование докумен-

тов, которыми руководствуются контрагенты при заключении договора (контракта) (учредительные документы и тому подобное).

Указывается также правовое положение сторон, включая указание номера и вида лицензии на данный вид деятельности.

Если контракт подписан лицом, не имеющим полномочий на его подписание, то по общим правилам он не имеет юридической силы.

Так, если со стороны партнера по договорным отношениям контракт подписывает непосредственно руководитель предприятия, можно попросить его предъявить какой-либо документ, удостоверяющий личность, устав и т.д. Если для подписания договора прибыл представитель юридического лица, то необходимо убедиться в том, что он действительно имеет полномочия на заключение указанной сделки. Подтверждающим документом в данном случае является в установленном порядке доверенность.

Предмет договора (контракта)

В данном разделе внешнеэкономического контракта (договора) определяется, какой товар (работы, услуги) один из контрагентов обязан поставить (осуществить) другому с указанием точного наименования, марки, сорта или конечного результата выполняемой работы.

В случае бартерного (товарообменного) договора (контракта) или контракта на переработку давальческого сырья определяется также точное наименование (марка, сорт) встречных поставок (или название товара, которое является конечной целью переработки давальческого сырья).

Если товар (работа, услуга) нуждается в более детальной характеристике или номенклатура товаров (работ, услуг) достаточно большая, то все это указывается в приложении (спецификации), которое должно быть неотъемлемой частью договора (контракта), о чем производится соответствующая отметка в тексте договора (контракта).

Для бартерного (товарообменного) договора (контракта) упомянутое приложение (спецификация), кроме того, должно балансироваться еще и по общей стоимости экспорта и импорта товаров (работ, услуг).

В приложении к договору (контракту) о переработке давальческого сырья указывается соответствующая технологическая схема такой переработки, которая должна отражать:

- все основные этапы переработки сырья и процесс преобразования сырья в готовую продукцию;
- количественные показатели сырья на каждом этапе переработки с обоснованием технологических потерь сырья;
- потери исполнителя переработки на каждом этапе переработки.

Количество и качество товара (объемы выполнения работ, предоставления услуг)

В данном разделе внешнеэкономического контракта (договора) определяются, в зависимости от номенклатуры, единица измерения товара, принятая для товаров такого вида (в тоннах, килограммах, штуках и тому подобное), его общее количество и качественные характеристики.

1. Рекомендуются указывать:

- наименование товара и полную характеристику товара, то есть полное коммерческое наименование товара;
- ассортимент, размеры, модели;
- комплектность;
- страну происхождения товара и другие данные, необходимые для описания товара, включая ссылки на международные и/или национальные стандарты на продукцию;
- тару/упаковку.

2. Описание и требования к маркировке товара:

- объем, вес, количество товара;
- объем груза, его вес с упаковкой (брутто) или без нее (нетто) в согласованных единицах измерения.

Таким образом, если речь идет о штучном товаре, то просто ставится конкретная цифра, обозначающая количество штук того или иного предмета, которое необходимо поставить.

Когда количество товара измеряется на вес, в тексте контракта или в приложении к нему необходимо указывать, какой вес — нетто или брутто — имеется в виду. Нетто означает вес товара без тары и упаковки, брутто — вес с тарой и упаковкой.

В тексте договора (контракта) о выполнении работ (предоставлении услуг) определяются конкретные объемы работ (услуг) и срок их выполнения.

Следует иметь в виду, что наименование товара дается, как правило, в соответствии с таможенной классификацией страны назначения или согласно международным стандартам.

Обычно контракты предусматривают следующие способы согласования качества:

- 1) соответствие товара определенному стандарту, сложившемуся в международной торговле;
- 2) соответствие качества товара определенному образцу;
- 3) использование показателя faq (fair average quality) — «хорошее среднее качество».

При подсчете количества товара необходимо учесть, что в мировой практике применяются иные меры веса, чем в Украине, поэтому в контракте следует специально указывать методику проверки количества товара или эквивалент этого количества в метрической системе мер.

Продавец должен поставить товар, который по количеству, качеству и описанию соответствует требованиям договора и который затарирован или упакован так, как это требуется по договору. Считается, что товар не соответствует договору, если он:

- не пригоден для тех целей, для которых товар того же описания обычно используется;
- не пригоден для любой конкретной цели, о которой продавец прямо или косвенно был поставлен в известность во время заключения договора;
- не обладает качествами товара, представленного продавцом покупателю в качестве образца или модели;
- не затарирован или не упакован обычным для таких товаров способом, а при отсутствии такового — способом, надлежащим для сохранения и защиты данного товара.

Базисные условия поставки товаров (прием-сдача выполненных работ или услуг)

В этом разделе внешнеэкономического контракта (договора) указываются вид транспорта и базисные условия поставки (в соответствии с Международными правилами интерпретации коммерческих терминов действующей редакции), которые определяют обязанности контрагентов относительно поставки товара и устанавливают момент перехода рисков от одной стороны к другой, а также конкретный срок поставки товара (отдельных партий товара).

В случае заключения договора (контракта) о выполнении работ (предоставлении услуг) в этом разделе определяются условия и сроки выполненных работ (услуг).

Цена и общая стоимость договора (контракта)

В этом разделе внешнеэкономического контракта (договора) определяются цена единицы измерения товара и общая стоимость товаров или стоимость выполненных работ (предоставленных услуг), которые поставляются согласно договору (контракту), кроме случаев, когда цена товара рассчитывается по формуле, и валюты контракта. Если согласно договору (контракту) поставляются товары разного качества и ассортимента, то цена устанавливается отдельно за единицу товара каждого сорта, марки, а отдельным пунктом договора (контракта) указывается его общая стоимость. В этом случае ценовые показатели могут быть отмечены в приложениях (спецификациях), на которые делается ссылка в тексте договора (контракта).

В этом разделе контракта следует определить:

1. Выбор единицы измерения, за которую устанавливается цена. В торговой практике цена в контракте может быть установлена за определенную количественную единицу товара, обычно применяемую в торговле данным товаром. При этом, если цена установлена в зависимости от веса товара, в случае сомнения она определяется по весу нетто; за весовую единицу (необходимо иметь в виду, что в мировой практике приняты специфические меры веса, отличающиеся от наших, — сыпучие злаковые измеряются в бушелях; нефть — в галлонах и т. д.);

2. Способ фиксации цены (твердая, подвижная, скользящая, цена, фиксируемая в процессе исполнения контракта);

3. Скидки (надбавки) к цене контракта;

4. Валюту цены, валюту платежа, способ и сроки платежа.

Базисная цена — это цена товара, которая принимается в качестве базы при определении внешнеторговой цены данной продукции. Базис цены показывает, входят ли расходы, связанные с доставкой товаров от продавца к покупателю, в цену товара. Расходы на доставку товара во внешнеторговых контрактах обычно определяются на основании ИНКОТЕРМС. Цену поставляемого товара можно установить в любой иностранной валюте, признанной НБУ.

Базисная цена во внешнеэкономической деятельности имеет двойное значение. **Во-первых**, как принимаемая в качестве базы

при определении индекса цен международной торговли (экспортных и импортных) в целом и по отдельным группам товаров. Базисная цена систематически пересматривается, что позволяет в большой мере учесть изменения ассортимента внешнеторгового обмена, в особенности по готовым изделиям, на которые базисные цены исчисляются в виде удельной величины. **Во-вторых**, как цена изделия с известными фиксированными параметрами, принимаемого за образец при определении внешнеторговой цены данной продукции.

Твердая цена товара устанавливается при заключении контракта в виде конкретной цифры и не подлежит изменению в ходе его исполнения. Эти цены в основном используются при краткосрочных поставках, но могут быть применены и при сделках с длительными сроками поставки.

В этом случае в контракт вносится оговорка о том, что цена является твердой и не подлежит изменению.

Скользящая цена — цена, устанавливаемая в торговых сделках на продукцию с длительным сроком изготовления, в течение которого могут существенно измениться издержки производства, себестоимость продукции. В таких случаях цена не устанавливается твердым образом, а рассчитывается по принципу скользящего, то есть изменяется в соответствии с изменением величины расходов, издержек производства в течение всего периода времени изготовления продукции.

При скользящих ценах в контракте устанавливаются: базисная цена и ее структура, момент начала изменения цены, способ и момент расчета окончательной цены, предел скользящего (например, не более 10% общей суммы заказа).

Подвижная цена — цена, зафиксированная при подписании договора, которая может быть пересмотрена в дальнейшем, если к моменту поставки изменится рыночная цена. В договоре купли-продажи оговариваются:

- допустимый минимум отклонения рыночной цены от договорной (2 — 5%), в пределах которого пересмотр зафиксированной цены не производится;
- источник, по которому следует судить об изменении рыночной цены.

При установлении подвижной цены в контракте обязательно должен быть указан источник, по которому следует судить об изменении рыночной цены.

Подвижные цены чаще всего устанавливаются на промышленные, сырьевые и продовольственные товары, поставляемые по долгосрочным контрактам.

Наиболее распространенным методом определения цены товаров в международной торговле является указание цены контракта с приведением базиса поставки согласно ИНКОТЕРМС. Очевидно, что при разных условиях поставки **цены на один и тот же товар не могут быть одинаковы** даже при прочих равных условиях сделки (размер партии, страна происхождения и страна вывоза (ввоза — при экспорте) и т.п.).

Например, при единой стоимости на единицу товара указанная в контракте сумма на условиях поставки «с завода» (EXW) будет наиболее низкой, т.е. будет почти совпадать непосредственно с ценой товара, тогда как цена на условиях группы «D» включает все возможные виды транспортных расходов, а также расходов на страхование и будет наиболее высокой. Поэтому ссылки на соответствующий термин ИНКОТЕРМС необходимо делать обдуманно, четко просчитав экономический эффект от сделки, с учетом позиции контролирующих органов к оценке того или иного базиса в таможенных целях и помнить, что структура цены контракта имеет прямую взаимосвязь с выбранными условиями поставки (EXW, FOB, CIF, DDP и т.д.).

При расчетах цены договора (контракта) по формуле указывается ориентировочная стоимость договора (контракта) на дату его заключения.

В договоре (контракте) о переработке двальческого сырья, кроме того, указывается ее залоговая стоимость, цена и общая стоимость готовой продукции, общая стоимость переработки.

В бартерном (товарообменном) договоре (контракте) указываются общая стоимость товаров (работ, услуг), которые экспортируются, и общая стоимость товаров (работ, услуг), которые импортируются по этому договору (контракту), с обязательным выражением в иностранной валюте, отнесенной НБУ к первой группе Классификатора иностранных валют.

В случае если твердую цену определить невозможно или это в конечном итоге вызовет риск невозвращения валютной выручки, рекомендуется в контракте определить механизм расчета цены: привязка к биржевым котировкам, к ме-

тодам оценки количества и качества продукции, принятым за рубежом. В этом случае рекомендуется устанавливать окончательную стоимость товарной партии после ее приемки иностранным контрагентом с использованием зарубежных стандартов оценки количества и качества.

Условия платежа

Этот раздел внешнеэкономического контракта (договора) определяет валюту платежа, способ, порядок и сроки финансовых расчетов и гарантии выполнения сторонами взаимных платежных обязательств. В зависимости от избранных сторонами условий платежа в тексте договора (контракта) указываются:

- условия банковского перевода до (авансового платежа) и/или после отгрузки товара либо условия документарного аккредитива, либо инкассо (с гарантией), определенные в соответствии с Постановлением № 444;
- условия по гарантии, если она есть или если она необходима (вид гарантии: по требованию, условная), условия и срок действия гарантии, возможность изменения условий договора (контракта) без изменения гарантий.

При этом рекомендуется предусматривать аккредитивную форму платежа или другую форму, гарантирующую безусловное поступление валютной выручки при экспорте товаров, а также предоставление гарантий на возврат платежа, ранее переведенного в оплату импортируемых товаров, в случае их непоступления.

Необходимо отметить, что положения контракта об условиях расчетов составляются с учетом предписаний международных договоров и действующих норм национального законодательства. Однако регулирование международных расчетов осуществляется, главным образом, актами Международной торговой палаты:

— Унифицированными правилами и обычаями для документарных аккредитивов (редакция 1993 г.);

— Унифицированными правилами по инкассо (редакция 1996 г.).

Указанные документы активно применяются при осуществлении расчетов банками всего мира. Использование аккредитива выгодно украинскому экспортеру, но крайне невыгодно его иностранному контрагенту, поскольку он вынужден на определенное время заморозить свои активы для создания гарантий платежа продавцу.

Идеальна ситуация, когда валюта цены и валюта платежа совпадают. При их несовпадении необходимо четко сформулировать валютную оговорку, т.е. механизм пересчета валюты цены в валюту платежа. Например, пересчет валюты цены в валюту платежа осуществляется по курсу Межбанковской валютной биржи на конкретную дату (рекомендуется указывать за 1-2 дня до даты платежа). При этом следует определить, какой курс используется: курс продавца, покупателя или средний курс. При определении цены возможен выбор любой валюты. Однако законодательство ряда стран прямо требует использование конкретной валюты.

Условия приема-сдачи товара (работ, услуг)

В этом разделе внешнеэкономического контракта (договора) определяются сроки и место фактической передачи товара, перечень товаросопроводительных документов.

Принятие-сдача проводится по количеству согласно товаросопроводительным документам, по качеству — согласно документам, которые удостоверяют качество товара.

Следует отметить, что во избежание проблем с органами валютного регулирования и контроля сроки поставки товара должны увязываться с требованиями валютного законодательства Украины. Во избежание споров с контрагентом по договору в контракт обычно включается четкая формулировка о том, что считается датой поставки товара, например: *«Датой поставки товара, например: «Датой поставки считается дата штемпеля на железнодорожной накладной пограничной станции, на которой товар передается железной дорогой страны Продавца железной дороге страны Покупателя».*

Необходимо сделать оговорку о том, допускается ли досрочная поставка. Покупателю важно знать время фактической отгрузки товара, чтобы он мог позаботиться о приемке товара. Для этого в контракте обычно предусматривается обязанность продавца известить покупателя о произведенной отгрузке товара.

Продавец должен поставить товар, если договор устанавливает или позволяет определить дату поставки, — в эту дату; если договор устанавливает или позволяет определить период времени для поставки, — в любой момент в пределах этого периода, поскольку из обстоятельств не следует, что дата поставки назначает-

ся покупателем; или в любом другом случае — в разумный срок после заключения договора.

Также рекомендуется указывать место и сроки проведения инспекции качества и количества товара, наименование независимой экспертной организации, порядок предъявления рекламаций.

Как показывает практика, чаще всего претензии иностранных партнеров выдвигаются по таким позициям, как качество и количество. Исходя из этого, вполне оправданно рассмотреть данный вопрос более подробно. Если стороны не оговорили, как определять качество товара (по стандарту или техническим условиям, по образцу, на условиях осмотра и т. п.), то при заключении договора следует указать, для каких целей закупается данное имущество.

В такой ситуации продавец обязан передать покупателю товар, пригодный для использования в соответствии с этими целями, то есть будет применен опосредованный способ определения качества товара.

Количество товара, подлежащего поставке на экспорт, определяется несколько иначе, чем в договорах на внутриукраинские поставки. При подсчете количества товара следует иметь в виду, что в мировой практике применяются иные меры веса, чем в Украине.

Так, очень редко в железнодорожных транспортных накладных украинские поставщики указывают вес товара в метрических тоннах, хотя это общепринятая зарубежная практика. Не всегда учитываются сезонные особенности, влияющие на количество экспортируемого товара: если, к примеру, груз перевозится зимой на открытом подвижном составе, то в целях недопущения дисконта валютной выручки целесообразно определять количество груза не в сухих, а во влажных метрических тоннах.

Во избежание расхождений количества товара при его приемке с параметрами, определенными украинскими поставщиками при отгрузке, в контракте следует специально оговаривать методику проверки количества и по возможности использовать единые способы.

Так, при поставке лесоматериалов на экспорт большинство украинских экспортеров применяют простой обмер объема либо определяют количество груза взвешиванием загруженных железнодорожных платформ (при этом качество и точность украинского весового оборудования — отдельная проблема).

В то же время в Финляндии, которая в Европе остается крупнейшим экспортером леса, принято определять объем лесопродукции способом, который открыл еще Архимед: вагон с бревнами просто погружают в бассейн с водой и определяют вес по массе вытесненной воды.

Расхождения между данными экспортера и импортера иногда достигают 20-30 %. В контракте обязательно следует определить, включаются ли тара и упаковка в количество поставляемого товара (какой вес применяется — брутто, легальный вес нетто, вес брутто за нетто и т. д.), если данный вопрос не решен посредством применения базисов ИНКОТЕРМС.

Определение качества поставляемого товара — «болевая точка» украинского экспорта. В большинстве случаев отказ импортера оплачивать часть отгруженного экспортного товара обусловлен тем, что при приемке товара возникают претензии относительно его качества.

Применение импортером дисконта в оплате поставленного товара для украинского экспортера означает невозврат части экспортной валютной выручки и значительные санкции со стороны органов валютного контроля. Как показывает анализ соответствующей практики, среди причин споров о качестве фигурирует ряд факторов, которые не учитываются либо игнорируются при моделировании соответствующего условия внешнеэкономических контрактов.

Важнейший среди них — несоответствие методов проверки качества, которые применяются украинскими производителями товаров и адаптированы к технологии производства, тем способам, которые используются импортерами при приемке товара по качеству и которые учитывают не технологические, а коммерческие особенности экспортно-импортных операций.

Поэтому во избежание расхождений позиций украинской и зарубежной сторон относительно количества товара следует определить методику оценки, и лучше всего определять качество товара не по отгрузке, а по доставке. Качество товара определяется по стандарту, техусловиям, спецификации, образцам, на условиях предварительного осмотра либо предварительного анализа.

С учетом возможных споров о качестве, наряду с применением национальных сертификатов, качество экспортируемых товаров следует подтверждать сертификатами, выда-

ваемыми международными инспекционными организациями, представительства которых есть в каждой стране мира, чье мнение — бесспорный аргумент в спорах о качестве.

При заключении и исполнении внешнеэкономических сделок купли-продажи требуется подтверждение факта происхождения предметов экспорта (документальное доказательство того, что вывозимый товар произведен в данной стране) и утверждение сопроводительных документов. Участникам ВЭД при формулировании условий контракта о качестве товара не следует слепо ссылаться на действующие ГОСТы и тем более на зарубежные, поскольку до последних «наш» товар вряд ли «дотянет». Рекомендуется не поленившись и составить подробную техническую спецификацию товара, четко выяснить все рекомендации контрагента.

Это в первую очередь касается производителя товара, поскольку посредник вряд ли сможет выполнить все рекомендации партнера по качеству товара.

Упаковка и маркировка

Данный раздел содержит сведения об упаковке товара (ящики, мешки, контейнеры и тому подобное), нанесенном на него соответствующей маркировке (наименование продавца и покупателя, номер договора (контракта), место назначения, габариты, специальные условия складирования и транспортировки и другое), а при необходимости также об условиях его возврата.

Маркировку товара, наименование тары или упаковки производится в соответствии с международным классификатором «Коды для видов груза, упаковок и материалов упаковок (с дополнительными кодами для наименований упаковок)».

Санкции и рекламации

Настоящий раздел устанавливает порядок применения штрафных санкций, возмещения убытков и предъявления рекламаций в связи с невыполнением или ненадлежащим выполнением одним из контрагентов своих обязательств.

При этом должны быть четко определены размеры штрафных санкций (в процентах от стоимости недопоставленного товара (работ, услуг) или суммы неоплаченных средств, сроки выплаты штрафов — от какого срока они устанавливаются и на протяжении какого времени действуют, или

их предельный размер), сроки, на протяжении которых рекламации могут быть заявлены, права и обязанности сторон договора (контракта) при этом, способы урегулирования рекламаций.

Следует отметить, что по своим размерам и порядку штрафные санкции должны стимулировать выполнение обязательств. Например, штраф за просрочку поставки может быть прогрессивным, т.е. возрастать по мере увеличения просрочки.

Вместе с тем штрафные санкции не должны носить разорительный характер (обычно общая сумма штрафа ограничивается 8-10 процентами стоимости просроченной партии).

Необоснованное ужесточение санкций покупателями часто вызывает ответную реакцию продавцов: они закладывают возможные штрафы в цены. Положения о штрафных санкциях обычно формируются на основе взаимной ответственности — например, наряду со штрафами за просрочку поставки, продавцом предусматривается штраф за задержку платежа покупателем.

Необходимо учитывать, что валютное законодательство Украины не дает полной свободы в выборе механизма применения санкций по внешнеэкономическому контракту. Так, реализация санкции, предусматривающей снижение цены на экспортируемый товар или уменьшение сумм, подлежащих уплате иностранным контрагентом, на сумму неустойки без предварительного зачисления всей суммы контракта на счет украинского экспортера в уполномоченном банке, расценивается как нарушение валютного законодательства.

Органы валютного контроля расценивают это как способ утечки капитала за рубеж и сурово карают за такие «вольности». Включение в контракт положений о санкциях не снимает вопроса о возмещении убытков. Этот вопрос (включая вопрос о соотношении штрафов и убытков), если он не урегулирован в контракте, решается в соответствии с правом той или иной страны, применимым к данному контракту. Следует иметь в виду, что если внешнеэкономический контракт не содержит санкций, применяемых в отношении иностранного контрагента, то такой контракт в соответствии с банковским законодательством автоматически, по формальному признаку, попадает в разряд «подозрительных».

Урегулирование споров в судебном порядке

В этом разделе определяются условия и порядок решения споров в судебном порядке относительно толкования, невыполнения и/или ненадлежащего выполнения договора (контракта) с определением названия суда или четких критериев определения суда любой из сторон в зависимости от предмета и характера спора, а также согласование сторонами выбора материального и процессуального права, которое будет применяться этим судом, и правил процедуры судебного урегулирования.

Дополнительные условия контракта

По договоренности сторон в договоре (контракте) могут определяться дополнительные условия:

— страхование, гарантии качества, условия привлечения субисполнителей договора (контракта), агентов, перевозчиков, определение норм погрузки (разгрузки), условия передачи технической документации на товар, сохранение торговых марок, порядок уплаты налогов, таможенных сборов, разного рода защитные предостережения, с какого момента договор (контракт) начинает действовать, количество подписанных экземпляров договора (контракта), возможность и порядок внесения изменений к договору (контракту) и др.

Местонахождение (место проживания), почтовые и платежные реквизиты сторон

В договоре обязательно указываются местонахождение (место проживания), полные почтовые и платежные реквизиты (номер счета, название и местонахождение банка,) контрагентов договора (контракта).

Форс-мажорные обстоятельства

Специальный раздел внешнеэкономического контракта включает сведения о том, при каких обстоятельствах условия договора (контракта) могут быть не выполнены сторонами (стихийные бедствия, военные действия, эмбарго, вмешательство со стороны властей и др.). При этом стороны освобождаются от выполнения обязательств на срок действия этих обстоятельств или могут отказаться от выполнения договора (контракта) частично

либо в целом без дополнительной финансовой ответственности. Срок действия форс-мажорных обстоятельств подтверждается торгово-промышленной палатой соответствующей страны.

Кроме того, бессмысленно указывать в контракте на обстоятельства, которые не отвечают критериям «непреодолимой силы»: непредотвратимость, непреодолимость, чрезвычайный характер, объективность.

В частности, рекомендуется указать такие обстоятельства, как война, гражданские беспорядки, забастовка, охватившая соответствующую отрасль народного хозяйства, запрет компетентных органов государства в выдаче лицензий. Исходя из сложившейся арбитражно-судебной практики падение курса национальной валюты не рассматривается в качестве форс-мажорного обстоятельства.

Во внешнеторговой практике принято подтверждать наличие форс-мажора документами (свидетельствами), которые выдают торгово-промышленные палаты тех стран, на территории которых имели место данные обстоятельства, — это своеобразный торговый обычай.

При этом необходимо учитывать, что торгово-промышленная палата только документально констатирует наличие того или иного обстоятельства, расцениваемого одним из участников внешнеэкономических правоотношений как форс-мажорное. В случае спора по данному поводу заинтересованная сторона должна доказывать в суде, что данное обстоятельство имеет характер непреодолимого факта, освобождающего ее от несения ответственности: свидетельство национальной торгово-промышленной палаты не снимает с соответствующего участника внешнеэкономической деятельности обязанности по доказыванию форс-мажора.

ПОРЯДОК ЗАКЛЮЧЕНИЯ

ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРАКТА

Внешнеэкономический контракт может быть заключен следующими способами:

— путем составления одного документа, подписанного сторонами;

— путем обмена письмами, телеграммами, телефонограммами, телефаксами и т.п., подписанными стороной, которая их направляет.

В последнем случае процесс заключения контракта начинается с предложения вступить в контрактные правоотношения, которое называется офертой.

Лицо, направляющее оферту, именуется оферентом. Согласие с предложением о заключении контракта (принятие предложения) называется акцептом, а лицо, от которого оно исходит, — акцептантом.

Не всякое предложение, связанное с заключением контракта, считается офертой. Не признаются офертой различного рода прейскуранты, проспекты, тарифы, рекламные объявления. По нормам национального законодательства в оферте должны содержаться все существенные условия будущего контракта. Закон связывает с принятием оферты лицом, которому она адресована, совершенно определенное правовое последствие, а именно признание контракта заключенным.

Это правовое последствие может быть достигнуто только в том случае, если принимаемое предложение уже содержит те минимальные условия, которые признаются существенными по закону или необходимы для контрактов данного вида.

Внешнеэкономический договор (контракт) может быть признан недействительным в судебном порядке, если он не отвечает требованиям законов Украины или международных договоров Украины.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

Закон о ВЭД — Закон Украины от 16.04.1991 г. № 959-XII «О внешнеэкономической деятельности»

Постановление № 444 — Постановление КМУ и НБУ от 21.06.1995 г. № 444 «О типовых платежных условиях внешнеэкономических договоров (контрактов) и типовых формах защитных оговорок к внешнеэкономическим договорам (контрактам), предусматривающим расчеты в иностранной валюте»

Положение № 201 — Положение о форме внешнеэкономических договоров (контрактов), утвержденное приказом Минэкономики Украины от 06.09.2001 г. № 201

Ответственность за нецелевое использование бюджетных средств

*Наталья Гуторова, доктор юридических наук, профессор кафедры уголовного права
Национальной юридической академии им. Ярослава Мудрого*

Средства Государственного бюджета или иных бюджетов могут выступать источником финансирования как бюджетных учреждений и организаций, так и иных субъектов хозяйственной деятельности. Последние получают эти средства, как правило, при осуществлении ими государственных программ, заказов и др.

Законодательством Украины предусмотрены весьма строгие правила использования средств бюджетов, нарушение которых влечет за собой юридическую ответственность. Наиболее строгий вид такой ответственности — уголовная ответственность, которая предусмотрена ст. 210 УК Украины.

Данная статья «Нарушение законодательства о бюджетной системе Украины» УК Украины устанавливает ответственность за использование должностным лицом бюджетных средств вопреки их целевому назначению или в объемах, превышающих утвержденные пределы расходов, а равно несоблюдение требований о пропорциональном сокращении расходов бюджета либо о пропорциональном финансировании расходов бюджетов всех уровней, как это установлено действующим бюджетным законодательством, если предмет этих деяний были бюджетные средства в крупных размерах.

Такие деяния наказываются штрафом **от 100 до 300** не облагаемых налогом минимумов доходов граждан (НМДГ) или исправительными работами на срок до 2 лет, или ограничением свободы на срок до 3 лет, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

Указанные размеры исчисляются исходя из размера НМДГ, установленного законодательством на момент **окончания** или **пресечения преступления**. Установление в дальнейшем нормативно-правовыми актами иного НМДГ не влечет за собой изменений в квалификации данного преступления.

Такое положение основывается на решении Конституционного Суда Украины по делу об обратном действии уголовного закона во времени от 19.04.2000 г., дело № 6 — рп/2000.

Так, например, если уклонение от уплаты налогов было окончено или пресечено **до 1** января 2004 г., то размер исчисляется с учетом НМДГ, равного 17 грн., а после этой даты — по новому размеру минимальной заработной платы. Это предусмотрено п. 22.5. Закона о налоге с доходов физлиц:

«если нормы других законов содержат ссылку на необлагаемый минимум, то для целей их применения используется сумма в размере 17 гривень, кроме норм административного и уголовного законодательства в части квалификации преступлений или правонарушений, для которых сумма необлагаемого минимума устанавливается на уровне налоговой социальной льготы, определенной подпунктом 6.1.1 пункта 6.1 статьи 6 этого Закона для соответствующего года (с учетом положений пункта 22.4 этой статьи)».

Согласно п. 22.4 Закона о налоге с доходов физлиц на переходный период устанавливаются следующие размеры налоговой социальной льготы, кроме случаев, предусмотренных пп. 4.2.4 п. 4.2 ст. 4 этого Закона:

- в 2004 году — в размере 30 процентов суммы налоговой социальной льготы, опреде-

ленной в подпункте 6.1.1 пункта 6.1 статьи 6 этого Закона;

- в 2005 году — в размере 50 процентов суммы налоговой социальной льготы, определенной в подпункте 6.1.1 пункта 6.1 статьи 6 этого Закона;
- в 2007 году — в размере 100 процентов суммы налоговой социальной льготы, определенной в подпункте 6.1.1 пункта 6.1 статьи 6 этого Закона.

Согласно пп. 6.1.1 ст. 6 Закона о налоге с доходов физлиц налоговая социальная льгота соответствует размеру минимальной заработной платы, утвержденной **на 1 января** отчетного налогового периода. На начало 2007 года размер минимальной заработной платы составлял 400 гривень, поэтому размеры НМДГ, указанные в ст. 210 УК Украины и относящиеся к оконченным преступлениям, в 2007 году должны быть умножены на 400 грн.

В соответствии с ч. 2 ст. 210 УК Украины ответственность предусмотрена за такие же деяния, предметом которых были бюджетные средства **в особо крупных размерах** или совершенные повторно, или по предварительному сговору группой лиц.

За это преступление предусмотрена более строгая ответственность — ограничение свободы на срок от 2 до 5 лет или лишение свободы на срок от 2 до 8 лет, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

Примечание к ст. 210 УК Украины разъясняет, что к бюджетным средствам относятся средства, включаемые в бюджеты **всех уровней** независимо от источника их формирования. Также устанавливается, что крупным размером бюджетных средств в данной статье УК Украины считается сумма, которая в 1000 и более раз превышает НМДГ, а особо крупным — в 3000 и более раз превышает НМДГ.

Общественная опасность нарушения законодательства о бюджетной системе Украины состоит в том, что при совершении этого преступления наносится вред отношениям по распределению, перераспределению и использованию бюджетных средств.

Предметом рассматриваемого преступления являются бюджетные средства, то есть средства, включенные в бюджеты всех уровней независимо от источников их формирования.

Бюджетная система Украины, в соответствии со ст. 5 БК Украины, состоит из Государственного бюджета и местных бюджетов.

Местными бюджетами признаются бюджет Автономной Республики Крым, областные, районные бюджеты, бюджеты районов в городах и бюджеты местного самоуправления. К последним относятся бюджеты территориальных громад сел, поселков, городов и их объединений. Источниками формирования бюджетов являются налоги, неналоговые и иные поступления на безвозвратной основе, взимание которых предусмотрено законодательством Украины (включая трансферты, подарки, гранты) (п. 19 ст. 2 БК Украины).

Уголовная ответственность за рассматриваемое преступление наступает лишь в случаях, когда его предметом выступают бюджетные средства **в крупных размерах**, то есть их сумма в 1000 и более раз превышает НМДГ, о чем сказано в Примечании к ст. 210 УК Украины.

Предметом нарушения законодательства о бюджетной системе Украины **не являются** средства государственных внебюджетных целевых фондов, а также внебюджетные средства учреждений и организаций, содержащихся за счет бюджетов всех уровней (при условии, что указанные средства не были включены в соответствующие бюджеты).

Объективная сторона преступления характеризуется совершением одного из нарушений законодательства о бюджетной системе Украины, приведенных на рисунке.

Использование бюджетных средств вопреки их **целевому назначению** предполагает использование средств Государственного либо местных бюджетов на финансирование расходов, которые в принципе не предусмотрены для данных средств соответствующими сметами доходов и расходов, а также решениями органов власти либо кредитными договорами (в случаях если бюджетные средства были получены в качестве бюджетных займов или кредитов). Такое использование может быть осуществлено в форме денежных расчетов, а также путем расчетов векселями, предоставлением налоговых льгот или товарного кредита вопреки назначению, определенным для этих средств.

Нецелевым использованием бюджетных средств, в частности, являются (если нижеуказанное не разрешено нормативно-правовыми



актами или не обусловлено отдельно при выделении средств):

- направление бюджетных средств на банковские депозиты, приобретение разнообразных активов (валюты, ценных бумаг, другого имущества) с целью получения доходов и/или последующей продажи;
- осуществление за счет бюджетных средств взносов в уставный фонд иного юридического лица или предоставление ему благотворительной помощи;
- использование средств, имевших целевое назначение, с другой целью;
- расходование бюджетных средств при отсутствии первичных документов, подтверждающих осуществление хозяйственных операций.

Использование бюджетных средств в объемах, превышающих утвержденные пределы расходов, имеет место в случаях использования бюджетных средств при финансировании отдельных статей расходов либо всех расходных статей в размерах, превышающих утвержденные для них пределы. Указанное нарушение законодательства о бюджетной системе Украины может иметь место при условии невыполнения доходной части бюджета,

а также при финансировании одних статей расходов за счет других. В последнем случае имеет место также и использование бюджетных средств вопреки их целевому назначению.

Несоблюдение требований о пропорциональном сокращении расходов бюджета представляет собой такое нарушение законодательства о бюджетной системе Украины, которое может иметь место при условии невыполнения доходной части бюджета, что обуславливает необходимость сокращения его расходов. Указанное нарушение может выражаться в:

1) неравномерном сокращении расходов бюджета, при котором расходы по одним его статьям сокращаются в большей мере, в то время как по другим — сокращаются в меньшей мере либо не сокращаются вовсе;

2) сокращении расходов по защищенным статьям бюджета, по которым действующее бюджетное законодательство не позволяет производить такие сокращения.

Несоблюдение требований о пропорциональном финансировании расходов бюджетов всех уровней имеет место в случаях увеличения финансирования расходов по одним статьям бюджета за счет уменьшения финансирования по другим, а также несоблуде-

ния бюджетной росписи в части расходования средств по определенным статьям по определенным периодам года.

Моментом окончания преступления является совершение хотя бы одного из указанных видов нарушений законодательства о бюджетной системе Украины, при условии что предметом такого деяния были бюджетные средства в крупных размерах.

Субъективная сторона (т.е. внутренняя сторона) преступления характеризуется виной в форме прямого умысла, при котором лицо осознает общественную опасность данного нарушения законодательства о бюджетной системе Украины и желает совершить такое деяние.

Мотивы и цели совершения преступления могут быть различными: желание улучшить работу бюджетной организации либо субъекта хозяйственной деятельности, получившего бюджетные средства в качестве займа или кредита, личная заинтересованность, совершение таких деяний в интересах третьих лиц и др.

Если лицо, нарушая законодательство о бюджетной системе Украины, преследует при этом цель завладения бюджетными средствами и обращения их в свою пользу или пользу третьих лиц, то такие деяния необходимо квалифицировать по ст. 191 «Присвоение, растрата имущества или завладение им путем злоупотребления служебным положением» УК Украины.

Субъектом рассматриваемого преступления является физическое вменяемое лицо, достигшее 16 лет и являющееся должностным лицом, наделенным полномочиями по исполнению бюджета и распоряжению бюджетными средствами.

Таковыми лицами, прежде всего, являются должностные лица органов государственной власти, органов власти Автономной Республики Крым, органов местного самоуправления, а также иных распорядителей бюджетных средств — бюджетных организаций, уполномоченных на получение бюджетных ассигнований, взятие бюджетных обязательств и осуществление расходов из бюджета.

Субъектами нарушения законодательства о бюджетной системе Украины также могут выступать должностные лица субъекта хозяйственной деятельности, который не является бюджетной организацией, но при этом получает средства из бюджетов в качестве субсидий, субвенций, дотаций либо бюджетных займов или кредитов.

Квалифицирующими признаками данного преступления, в соответствии с ч. 2 ст. 210 УК Украины, являются нарушения законодательства о бюджетной системе Украины:

- предметом которого были бюджетные средства в особо крупных размерах;
- совершенные повторно;
- по предварительному сговору группой лиц.

Нарушение законодательства о бюджетной системе Украины, предметом которого были бюджетные средства **в особо крупных размерах**, в соответствии с Примечанием к ст. 210 УК Украины, имеет место в случаях, когда их сумма в 3000 и более раз превышает НМДГ.

Повторным совершением нарушения законодательства о бюджетной системе Украины в соответствии со ст. 32 УК Украины признается совершение его лицом, ранее совершившим преступление, предусмотренное ст. 210 УК Украины (какой-либо частью) либо ст. 80³ УК Украины 1960 г., при условии что за ранее совершенное преступление лицо не было освобождено от уголовной ответственности по основаниям, установленным законом, или судимость за это преступление не была погашена либо снята.

Совершением данного преступления **по предварительному сговору группой лиц** следует, в соответствии с ч. 2 ст. 28 УК Украины, считать совершение их совместно несколькими лицами (двумя или более), которые заранее, то есть до начала преступления, договорились о совместном его совершении. Такие лица могут как выступать соисполнителями, так и принимать участие в совершении преступления наряду с исполнителем в качестве организаторов, подстрекателей либо пособников.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

УК Украины — Уголовный кодекс Украины

БК Украины — Бюджетный кодекс Украины

Закон о налоге с доходов физлиц — Закон Украины от 22.05.2003 г. № 889-IV «О налоге с доходов физических лиц»

Что может делать арендатор на арендованном участке земли?*

Вопрос. Предприятие осуществляет хозяйственную деятельность на арендованном земельном участке. Что можно делать на таком арендованном земельном участке (имеется в виду строительство и т.п.)? Несоблюдение условия относительно целевого использования земли приводит ли к ответственности

и должен ли арендатор сообщать об арендных отношениях органу государственной налоговой службы?

Ответ. Права и обязанности арендатора земельного участка представлены на рисунке. Использование земель не по целевому назначению запрещено.



Ответственность за нарушение земельного законодательства определена ст. 211 ЗК Украины, которой установлено, что граждане и юридические лица несут гражданскую, административную или уголовную ответственность согласно законодательству за такие нарушения, как, в частности, невыполнение требований относительно использования земель по целевому назначению. Кроме этого, использование земельного участка не по целевому назначению, в соответствии со ст. 141 ЗК Украины, является одним из оснований для **прекращения права** пользования земельным участком.

Согласно нормам КУоАП нарушения требований относительно использования земельного участка не по целевому назначению (невыполнение природоохранного режима использования земель, размещение, проектирование, строительство, ввод в действие объектов, негативно влияющих на состояние земель, неправильная эксплуатация, уничтожение или повреждение противоэрозийных гидротехнических сооружений, защитных лесонасаждений) влечет за собой не только административную ответственность (для граждан — штраф в размере от 3 до 20 необ-

* Рубрика подготовлена по материалам сайта ГНАУ (www.sta.gov.ua).

лагаемых минимумов доходов граждан, а для должностных лиц — от 10 до 25 необлагаемых

минимумов доходов граждан), но и досрочное расторжение договора аренды.

О начислении и выплате дотаций перерабатывающими предприятиями

Вопрос. *Каким документом на сегодня регулируется вопрос начисления и выплаты дотаций перерабатывающими предприятиями за поставленные им сельхозтоваропроизводителями молоко и мясо в живом весе? В какую декларацию включается сумма НДС, оплаченного перерабатывающим предприятием при приобретении основных фондов? Какой механизм использования молока перерабатывающими предприятиями средств из внебюджетного счета?*

Ответ. Пунктом 1 Порядка № 805 предусмотрено, что данный Порядок устанавливает механизм начисления и выплат дотаций перерабатывающими предприятиями сельскохозяйственным товаропроизводителям независимо от форм собственности и хозяйствования, включая личные крестьянские хозяйства, за поставленные ими в период с 01.01.2007 г. до 01.01.2008 г. перерабатывающим предприятиям молоко и мясо в живом весе.

В Порядок № 805 Постановлением КМУ от 28.03.2007 г. № 596 были внесены изменения, которые вступили в силу 11.04.2007 г.

В случае приобретения перерабатывающим предприятием основных фондов для использования их в операциях, по которым НДС должен быть перечислен на внебюджетный счет для выплаты дотаций сельскохозяйственным товаропроизводителям за поставленные молоко и мясо в живом весе, суммы НДС, оплаченные при их приобретении, не учитываются в налоговой декларации по НДС, по которой осуществляются расчеты с бюджетом, а вклю-

чаются в отдельную налоговую декларацию по НДС. Такой же порядок действовал и до внесения изменений в Порядок № 805.

В соответствии с абзацем третьим п. 5 Порядка № 805 перерабатывающие предприятия в конце каждой рабочей недели перечисляют на внебюджетные счета половину зачтенной им на текущий счет суммы НДС, начисленной на объемы поставленной ими готовой продукции, а именно молока и молочной продукции, мяса и мясопродуктов, изготовленных из поставленных сельскохозяйственными товаропроизводителями молока и мяса в живом весе.

Согласно п. 6 Порядка № 805 перерабатывающим предприятием на его внебюджетный счет перечисляется сумма НДС, определенная к уплате по отдельной налоговой декларации, в сроки, установленные для уплаты НДС, с учетом средств, перечисленных в соответствии с п. 5 этого Порядка.

В случае установления по отдельной налоговой декларации превышения суммы налогового кредита над суммой налоговых обязательств такая сумма превышения перечисляется перерабатывающим предприятием платежным поручением из внебюджетного счета в пределах его остатка на текущий счет при условии предоставления органам государственной налоговой службы соответствующего заключения в порядке, предусмотренном для бюджетного возмещения. При этом до полного погашения налогового кредита платежи, определенные п. 5 Порядка, № 805, не осуществляются.

Если ввозится оборудование от нерезидента по договору лизинга, то что с налоговым кредитом?

Вопрос. *Предприятие по условиям договора оперативного лизинга осуществляет ввоз оборудования от нерезидентов частями. Импорт каждой отдельно ввезенной части*

подтвержден ГТД. На сумму налогового обязательства по НДС выписан вексель. Имеет ли предприятие право на налоговый кредит?

Ответ. Порядок и особенности формиро-

вания налогового кредита предусмотрены пп. 7.4.1 п. 7.4 ст. 7 Закона о НДС.

Что касается лизинга, то следует обратиться к Закону о налогообложении прибыли, а именно к п.1.18, в котором под лизинговой (арендной) операцией понимают хозяйственную операцию (кроме операций по фрахтованию (чартеру) морских судов и других транспортных средств) физического или юридического лица (арендодателя), предусматривающую предоставление основных фондов или земли в пользование другим физическим или юридическим лицам (арендаторам) за арендную плату и на определенный срок.

Лизинговые (арендные) операции осуществляются в виде оперативного лизинга (аренды), финансового лизинга (аренды), обратного лизинга (аренды), аренды земли и аренды жилых помещений.

Оперативный лизинг (аренда) — хозяйственная операция физического или юри-

дического лица, которая предусматривает в соответствии с договором оперативного лизинга (аренды) передачу арендатору имущества, подпадающего под определение основного фонда согласно ст. 8 Закона о налогообложении прибыли, приобретенного или изготовленного арендодателем на условиях иных, нежели предусматриваются финансовым лизингом (арендой) (пп. 1.18.1 п. 1.18 ст. 1 Закона о налогообложении прибыли). В частности, в отличие от оперативного лизинга, по договору финансового лизинга (аренды) арендатор обязан приобрести объект лизинга в собственность (пп. 1.18.2 п. 1.18 ст. 1 Закона о налогообложении прибыли).

Поскольку ввезенное оборудование является не приобретенным, а лишь полученным в пользование, то сумма НДС, оплаченная при его ввозе, к налоговому кредиту **не относится**.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ

ЗК Украины — Земельный кодекс Украины

КУоАП — Кодекс Украины об административных правонарушениях

Закон о налогообложении прибыли — Закон Украины от 28.12.1994 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в редакции от 22.05.1997 г. № 283/97-ВР

Закон о НДС — Закон Украины от 03.04.1997 г. № 168/97-ВР «О налоге на добавленную стоимость»

Порядок № 805 — Порядок начисления, выплат и использования средств, направленных для выплаты дотаций сельскохозяйственным товаропроизводителям за поставленные ими перерабатывающим предприятиям молоко и мясо в живом весе, утвержденный Постановлением КМУ от 12.05.1999 г. № 805



УДОБНО!

БЫСТРО!

КАЧЕСТВЕННО!

338-00-26 759-90-34
757-38-86 751-18-14

e-mail: ofs@topolyok.com.ua
www.topolyok.com.ua

Канцтовары и бланки!

- Всегда в наличии более 7000 наименований канцтоваров
- Бухгалтерские бланки
- Заправка картриджей
- Выполнение индивидуальных заказов
- Предоставление бесплатного каталога
- Бесплатная доставка заказа
- Возможность заказа через интернет-магазин
- Акции, подарки, сюрпризы для каждого клиента



Прогноз на 8—14 октября

Юрий Белявский, доктор психологии

Понедельник, 8 октября. Хороший день для военных, руководителей, служащих. Трудности — у экологов и пожарных.

Вторник, 9 октября. Повезет советникам и пожарным. Неудачи у работников сервиса, музыкантов, фармацевтов.

Среда, 10 октября. Успешна для психологов и поваров. Неблагополучна для охранников, летчиков, механизаторов.

Четверг, 11 октября. Негативен для всех, кроме пенсионеров.

Пятница, 12 октября. Благоприятный для всех без исключения день.

Суббота, 13 октября. Успешна для работников силовых структур, фермеров и торговцев. Не повезет экономистам и врачам.

Воскресенье, 14 октября. Фермеры, ремесленники, водители будут удачливы. Сложный день для экологов и спортсменов.

Трудная и не очень удачная неделя стихии Эфир (аспект «неподвижность»).

Нужно научиться терпеливо ждать, пока событие разовьется до необходимого уровня.

Лучший вид деятельности — творчество, созидание. Хуже всего удаются изменение и разрушение.

Повышение магнитного поля Земли провоцирует ухудшение деятельности желчного и мочевого пузыря, легких и головного мозга.

Особо опасных дней нет. Цвета одежды — бирюза и лиловый (не подходят черный и темно-зеленый).

Психологический прогноз на неделю

Возможные события в течение дня	Вероятность события (по 10-балльной шкале)						
	Понедельник 8 октября	Вторник 9 октября	Среда 10 октября	Четверг 11 октября	Пятница 12 октября	Суббота 13 октября	Воскресенье 14 октября
Успехи в торговле и бизнесе	6	8	3	4	9	4	6
Удачные договоры, переговоры	7	2	4	6	10	5	3
Успехи в личной жизни	6	2	4	5	9	6	2
Семейные проблемы	4	4	6	3	1	4	2
Удачные покупки, приобретения	6	6	7	4	9	4	2
Вероятность возврата долгов	5	3	4	5	9	3	4
Вероятность приобретения новых долгов	4	5	5	3	4	3	3
Творческая деятельность	9	8	9	9	10	7	7
Хранение, сохранение	4	5	5	6	10	4	3
Вероятность заболеваний	9	3	4	4	6	9	2
Вероятность травм, аварий	10	4	3	4	4	9	2
Максимально допустимая физическая нагрузка	2	7	7	7	6	2	8
Максимально допустимая психоэмоциональная нагрузка	1	2	2	3	2	1	2

Новинка з 1 січня 2008 року

Кращий журнал для бухгалтерів-практиків «Консультант бухгалтера»
дістав одноіменний електронний додаток!



Електронний додаток це:

- кодекси, закони, постанови, раз'яснення та всі нормативні документи для бухгалтера
- усі матеріали щотижневика «Консультант бухгалтера» в електронному вигляді
- зручна пошукова система
- оновлення нормативної бази – 2 рази на тиждень
- постійно – безкоштовні консультації за гарячою лінією

Шановні бухгалтери!

Оформлення передплати на електронний додаток «Консультант бухгалтера» на 2008 рік починається саме зараз!

Відділ редакційної передплати: (057) 719 99 21, 719 15 82
www.consult.kharkov.ua

ОТКРЫТ НОВЫЙ УЧЕБНЫЙ ГОД!

ДЕПАРТАМЕНТ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
ИКЦ «КОНСУЛЬТ»

При поддержке Федерации профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины приглашает на курсы:

• Старт-курс

- «Бухгалтерский учет для начинающих»
- «Бухгалтерский учет в бюджетных организациях»

• Профи-курс

- «Налоги и налоговое планирование»
- «Управленческий учет»
- «Финансовый анализ и экономическая диагностика»
- «Бухгалтерская безопасность»
- «Учет операций с ценными бумагами»
- «Учет операций ВЭД»

• Элит-курс

- «Диплом АССА по международной финансовой отчетности (ДипИФР-рус.)»
- «САР/СІРА»
- «Национальная сертификация по программам ФПБАУ»

СВИДЕТЕЛЬСТВО ГОСУДАРСТВЕННОГО ОБРАЗЦА, СЕРТИФИКАТ, ДИПЛОМ

Тел.: (057) 733 40 68, 8 (097) 48 11 550

e-mail: vylex@mail.ru



Лич. МОН Украины сер. АБ N298787

Делим имущество супругов!

В последнее время участились случаи споров между супругами (лицами, проживающими совместно) по поводу **раздела имущества**. Особенно осложняется ситуация в тех случаях, когда один или оба из спорящих являются **предпринимателями**.

В данном случае существует **две позиции** относительно раздела иму-

щества при таких обстоятельствах:
— имущество делится **пополам**;
— доли при разделе имущества должны определяться **в зависимости от результата деятельности** каждого из спорящих.

Наши специалисты имеют **обширную судебную практику** в отстаивании интересов клиентов в подобной категории дел.

Обращайтесь к нам по телефонам:
(057) 733 40 63, 733 40 67, 8 (050) 402 13 14;
приходите по адресу: **г. Харьков, ул. Нетеченская, 25, 3 эт.**

