

ЗАДАЧИ И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ КОНТРАКТОВ

С переходом к рыночной экономике и в частности к международной унификации учетной информации успешная финансовая деятельность предприятий стала непосредственно зависеть от качества контрактной (договорной) работы.

Имеющиеся на предприятиях юридические службы при подготовке текстов контрактов часто ориентируются только на положения ГК РФ, не учитывая требования НК РФ и положений по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Следствием такого подхода становятся не только разногласия между сторонами контракта, но и ошибки в бухгалтерском и налоговом учете.

С введением главы 25 НК РФ ужесточились требования к оформлению хозяйственных операций. По нашему мнению, ключевым инструментом, позволяющим обеспечить выполнение требований НК РФ, является совершенствование работы по бухгалтерской экспертизе контрактов.

Бухгалтерская экспертиза контрактов является неотъемлемой частью экономико-правовой экспертизы. Она предусматривает анализ возможных вариантов бухгалтерского оформления заключаемых сделок и особенностей их налогообложения.

При проведении экспертизы бухгалтер должен руководствоваться следующими принципами:

- тождество цифр и формулировок. Суммы, отраженные в документах бухгалтерского учета, должны точно соответствовать цене договора и сумме произведенных платежей. Основание для перечисления денежных средств в платежных документах должно соответствовать формулировке заключенного договора. Это необходимо для более эффективной защиты интересов предприятия перед налоговыми органами в случае возникновения спора по отнесению данной суммы на тот или иной счет бухгалтерского учета, поскольку в случае расхождения очень трудно будет доказать, что платеж осуществлялся именно в соответствии с заключенным договором;

- учет особенностей бухгалтерского оформления и налогообложения отдельных операций. При совершении тех или иных операций необходимо учитывать наличие повышенных ставок налога или специальный порядок налогообложения по некоторым видам деятельности, а также особенности отражения в учете;

- порядок уплаты налога. В настоящее время законодательство предусматривает две формы уплаты налогов; уплата налога непосредственно налогоплательщиком и удержание налога у источника выплаты. В последнем случае ответственность по удержанию и перечислению, в частности, подоходного налога несет предприятие – источник выплаты.

Соблюдение этих принципов позволит избежать возможных ошибок [1].

Для обеспечения правильного отражения в бухгалтерском учете операций по контракту необходимо обратить внимание на момент перехода права собственности на товары (работы, услуги). Данный аспект является важным, поскольку, во-первых, своевременное отражение перехода права собственности на имущество организации позволяет правильно сформировать данные бухгалтерской отчетности; во-вторых, на предприятиях, ведущих учет выручки по оплате, именно момент передачи права собственности на товар приводит к возникновению у продавца объектов налогообложения налогом на прибыль, НДС и других. При рассмотрении данного аспекта необходимо иметь в виду, что нормативные акты, регулирующие хозяйственные процессы, не всегда однозначно трактуют вопросы возникновения, изменения и прекращения прав собственности [2].

В настоящее время вопросы бухгалтерского учета и налогообложения последствий недействительных сделок являются актуальными, поскольку в нормативных актах не содержится прямых указаний по их отражению. На основании арбитражной и учетно-налоговой практики Гулин В. О. сформулировал следующие предложения.

Во-первых, если сделка признается судом недействительной и стороны возвращаются в исходное состояние, то все бухгалтерские записи, отражавшие оборот имущества и денежных средств у сторон, подлежат исправлению (сторнируются). В случае, когда одной из сторон по сделке возвращаются денежные средства в большем объеме, чем ею было фактически уплачено, то данная разница не облагается налогом на добавленную стоимость. При этом сторона, являющаяся плательщиком, разницу между уплачиваемой в качестве реституции и ранее полученной по сделке денежной суммы относит на убытки с корректировкой налогооблагаемой прибыли.

Во-вторых, что касается порядка учета налогов, которые были ранее уплачены по сделке, которая признана недействительной, то в настоящее время налоговым законодательством не предусмотрен их возврат. При этом, если у приобретателя имущества (работ, услуг) появились основания для уменьшения налоговых обязательств перед бюджетом (например, арендная плата), то в случае признания такой сделки недействительной, он должен доначислить к уплате в бюджет суммы ранее заниженных налогов.

При составлении контракта и проведения бухгалтерской экспертизы налогообложения контракта необходимо определить следующие моменты, связанные с налогообложением прибыли:

– *наличие налоговых оговорок в договоре.* В договоры и контракты запрещается включать налоговые оговорки, которые представляют собой обязательства нести расходы по уплате налогов за других плательщиков;

– *порядок включения в налогооблагаемую прибыль сумм денежных средств и иных материальных ценностей, полученных предприятием по договору.* При определении выручки необходимо учитывать, что она формируется не только из сумм, поступивших на расчетный счет предприятия. В состав выручки также включаются суммы денежных средств, перечисленных должником предприятия третьему лицу по его просьбе; стоимость переданных товаров и иного имущества или полученных услуг; стоимость транспортного тарифа, в случаях, когда в цене договора купли-продажи учтены транспортные расходы;

– *необходимость ведения раздельного учета по отдельным видам деятельности.* По целому ряду хозяйственных договоров налогоплательщики обязаны обеспечить раздельное ведение учета по видам деятельности, указанным главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Так, предприятие при заключении договоров комиссии обязано вести по данным операциям отдельный учет;

– *порядок отнесения затрат на себестоимость при оплате данного договора.* Выручка, уменьшенная на сумму затрат, включаемых в себестоимость продукции, является объектом обложения налога на прибыль, поэтому особое значение имеет правильное формирование производственных затрат и издержек на счетах бухгалтерского учета. Кроме того, ошибки, связанные с неравномерным отнесением на затраты тех или иных расходов, произведенных организацией, являются наиболее распространенными. При проведении экспертизы контрактов необходимо четко определить источник, за счет которого будет осуществляться оплата и наличие специальных условий для включения затрат в себестоимость (например, наличие лицензии на осуществление соответствующей деятельности).

При составлении контракта и проведения бухгалтерской экспертизы их налогообложения с точки зрения исчисления налога на добавленную стоимость (НДС) необходимо обратить внимание на:

– *закрепление в стоимости товаров (работ, услуг) суммы НДС.* Реализация товаров (работ, услуг) должна осуществляться по ценам, увеличенным на сумму НДС, по продукции (работам, услугам), облагаемым НДС. Поэтому стороны при заключении договора должны точно знать, включает ли цена договора сумму НДС или цена указана без НДС;

– необходимость ведения *раздельного учета затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг)*. Раздельный учет необходим для подтверждения права на льготу либо правильного исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет;

– *отнесение сумм НДС, уплаченных, на соответствующие счета бухгалтерского учета*. Необходимо убедиться в правильности отнесения уплаченных сумм НДС на соответствующие счета бухгалтерского учета. Одной из самых распространенных ошибок является неправомерное списание в дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом» сумм, учтенных по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Таким образом, правильное отражение в бухгалтерском учете практически каждой операции, связанной с исполнением условий контракта, бухгалтер может обеспечить только после глубокого анализа соответствующих положений договора и возникших определенных им гражданских правоотношений между сторонами [3].

Л и т е р а т у р а :

1. Абрамова Н.В. Договоры поручения, комиссии. Агентские договоры / Н.В.Абрамова. – М.: Статус-Кво 97, 2004. – 172 с.

2. Александрова К.И. Сделки и договоры в предпринимательской деятельности / К.И.Александрова. – СПб.: Питер, 2004. – 112 с.

3. Москвин В.А. Подготовка и контроль финансовых договоров / В.А.Москвин. – М.: ИНФРА-М., 2001. – 221 с.