

Т. В. Федорова, А. В. Курлыкина

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ЦЕННЫМИ БУМАГАМИ

Ценные бумаги являются одним из сложных объектов бухгалтерского и налогового учета, что определяется различными гражданско – правовыми отношениями, положенными в основу оформления сделок с ними. Кроме того, ценные бумаги сами являются объектами сделок купли – продажи, могут выступать объектами залогового обязательства, выступать обеспечением банковской ссуды. Классификация ценных бумаг влияет на организацию их бухгалтерского учета, а с точки зрения организации налогового учета используется классификация ценных бумаг в зависимости от обращения на организованном рынке.

Ключевые слова: ценные бумаги, финансовые вложения, рынок ценных бумаг, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ценные бумаги обращающиеся на организованном рынке.

UDC 657.44:657.412

T. V. Fedorova, A. V. Kurlykina

TAX ACCOUNTING OF SECURITIES OPERATIONS

Securities are one of the difficult objects of bookkeeping and tax accounting, which are defined by various civil-legal relations, regulating their transactions. Besides, securities are the objects of purchase and sale, they can act as the objects of the mortgaging obligation, act as a loan security. Classification of securities influences their book keeping. From the point of view of tax account organization the classification of securities, depending on their circulation in the organized market, is used.

Keywords: securities, financial investments, securities market, professional participants of securities market,

В настоящее время в нашей стране всё большее развитие получает рынок ценных бумаг. В ходе государственных реформ была достигнута некоторая стабилизация в экономике, в частности сильно были замедлены темпы инфляции. Этот фактор очень важен для развития фондового рынка в России и торговли ценными бумагами. Теперь предприятия могут инвестировать средства в государственные ценные бумаги и получать при этом некоторую прибыль. При этом возрастает актуальность учета данного вида ценных бумаг на предприятиях. В связи с произошедшими изменениями в законодательстве на сегодняшний день возникают споры по поводу правильного отражения данных операций. Именно поэтому целью данной работы стало изучение теории и практики налогового учета ценных бумаг.

Ценные бумаги - необходимый и наиболее динамичный сегмент финансового рынка. В соответствии с ГК РФ, «ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении» (ст. 142). Следовательно, ценная бумага - строго формальный документ. Отличительной особенностью всех видов ценных бумаг является - необходимость их предъявления для осуществления прав, удостоверяемых ценными бумагами.

С экономической точки зрения ценная бумага – это совокупность имущественных прав на те, или иные материальные объекты, которые обособились от своей материальной основы, получили собственную материальную форму и могут самостоятельно обращаться на рынке. Виды ценных бумаг определены в ст.143 ГК РФ. Права владельцев ценных бумаг при совершении операций с ними, а также порядок подтверждения этих прав могут различаться.

Для того чтобы какой-либо финансовый инструмент стал ценной бумагой, необходимо чтобы государство и сам рынок признали его в качестве ценной бумаги.

В соответствии со ст. 145 ГК РФ права, удостоверенные ценной бумагой, могут принадлежать:

- предъявителю ценной бумаги (ценная бумага на предъявителя);
- названному в ценной бумаге лицу (именная ценная бумага);
- названному в ценной бумаге лицу, которое может само осуществить эти права или назначить своим распоряжением (приказом) другое управомоченное лицо (ордерная ценная бумага).

В зависимости от сделок, для которых выпускаются ценные бумаги, последние подразделяются на фондовые (акции, облигации) и торговые (коммерческие векселя, чеки, коносаменты и т.д.).

Ценная бумага должна соответствовать следующим признакам (табл. 1).

Ценные бумаги как экономическая категория — это права на ресурсы, которые имеют собственную материальную форму и следующие фундаментальные качества:

- обращаемость как способность продаваться и покупаться на рынке, а также выступать в качестве самостоятельного платежного инструмента;

- доступность для гражданского оборота как способность быть предметом гражданских сделок;
- стандартность и серийность как наличие стандартного представления, реквизитов, что делает ее товаром, способным обращаться;
- документальность - ценная бумага есть документ;
- регулируемость и признание государством, что обеспечивает снижение рисков по ценной бумаге и повышение доверия инвесторов;
- рыночность - неразрывно связаны с соответствующим рынком, являются его отражением;
- раскрытие информации - должен быть обеспечен равный доступ к информации о ценных бумагах различных эмитентов;
- ликвидность способность быть быстро проданными по цене, близкой к рыночной;
- риск - возможная опасность какого-либо неблагоприятного исхода;
- доходность - количественная характеристика ценной бумаги, определяющая её ценность для инвестора.

Таблица 1 - Признаки ценной бумаги

Признак	Характеристика признака
документарность	ценная бумага есть документ, то есть официально составленная уполномоченным лицом в соответствии с реквизитами запись, имеющая правовое значение
воплощает частные права	ценная бумага должна воплощать гражданские права имущественного, или даже неимущественного характера
необходимость презентации	предъявление ценной бумаги обязательно для осуществления закрепленных в ней прав
оборотоспособность	ценная бумага может быть объектом гражданско-правовых сделок
публичная достоверность	по отношению к обладателю ценной бумаги, должник может выдвигать лишь такие требования, которые вытекают из содержания самой бумаги или же касаются действительности документа, или же основаны на отношениях между должником и обладателем ценной бумаги.

Классификация ценных бумаг представлена в таблице 2.

Таблица 2 - Классификация ценных бумаг.

Классификационные признаки	Виды ценных бумаг
Рыночные характеристики	
Порядок владения	Именные Ордерные На предъявителя
Форма выпуска	Эмиссионные Неэмиссионные
Эмитент	Государственные Негосударственные
Характер обращаемости	Рыночные Нерыночные С ограниченной возможностью обращения
Экономическая сущность (вид прав)	Акции, облигации, векселя, депозитные (сберегательные) сертификаты, коносамент, опцион и т.д.
Уровень риска	Рисковые Малорисковые Безрисковые
Наличие дохода	Доходные Бездоходные
Форма дохода	Процентные Дисконтные
Форма вложения средств	Долговые Долевые
Цель выпуска	Коммерческие Фондовые
Возможность обмена	Конвертируемые Неконвертируемые

В целях налогообложения ценные бумаги делятся на две категории:

- 1) обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ);
- 2) не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг.

Обращающимися на ОРЦБ признаются ценные бумаги, одновременно отвечающие следующим условиям (п.3 ст.280 НК РФ):

- они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;
- информация об их ценах (котировках) публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть представлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операций с ценными бумагами;
- по ним рассчитывается рыночная котировка, когда это предусмотрено соответствующим национальным законодательством.

В целях исчисления налога на прибыль под национальным законодательством понимается законодательство того государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг (заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги, в том числе и вне организованного рынка ценных бумаг).

Под рыночной котировкой понимается средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение торгового дня через организатора торговли.

Из вышеизложенного следует, что достаточным критерием для признания в целях налогообложения ценной бумаги в качестве обращающейся на российском ОРЦБ является факт ее включения в котировальный лист первого или второго уровня организатора торговли. Если ценная бумага допущена к обращению и включена в котировальный лист, то по ней должна рассчитываться и публиковаться рыночная стоимость.

Ценные бумаги, не отвечающие условиям, предусмотренным в пункте 3 статьи 280 НК РФ, относятся к ценным бумагам, не обращающимся на ОРЦБ. Возможность принять для целей налогообложения убытки от операций с ценными бумагами весьма ограничена. Прибыль (убыток) от реализации или иного выбытия ценных бумаг как обращающихся, так и не обращающихся на ОРЦБ, определяется как разница между доходами и расходами, связанными с их выбытием. При этом налогоплательщики (за исключением профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих дилерскую деятельность) рассчитывают налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, отдельно от налоговой базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ (п.8 ст.280 НК РФ).

Организации самостоятельно определяют порядок формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами и закрепляют это в учетной политике для целей налогообложения. Возможность принять для целей налогообложения убытки от операций с ценными бумагами весьма ограничена.

ПБУ 19/02 предусматривает различные способы определения первоначальной стоимости финансовых вложений в зависимости от порядка их приобретения или поступления в организацию.

Финансовые вложения могут быть:

- приобретены за плату;
- приобретены за счет заемных средств;
- внесены в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организацией;
- получены организацией безвозмездно;
- приобретены по договорам, которые предусматривают исполнение обязательств не денежными средствами;
- внесены в счет вклада по договору простого товарищества.

Согласно подпункту 3 пункта 1 статьи 251 НК РФ ценные бумаги, полученные организацией в качестве вклада в уставный капитал, доходом не признаются. Каких-то специальных правил по формированию первоначальной стоимости ценных бумаг, полученных организацией в качестве вклада в уставный капитал, Налоговый кодекс не устанавливает.

Ценные бумаги, полученные безвозмездно, в целях налогообложения включаются в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости, которая определяется в соответствии со статьями 40 и 280 НК РФ. Это следует из пункта 8 статьи 250 НК РФ. Но при этом статьей 251 НК РФ предусмотрен ряд случаев, когда безвозмездно полученное имущество (в том числе и ценные бумаги) не включается в состав доходов.

Доходы в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости, в состав доходов для целей налогообложения не включаются (подпункт 24 пункта 1 статьи 251 НК РФ).

Согласно пункту 46 статьи 270 НК РФ отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг, для целей налогообложения в состав расходов не включается.

Расходы в виде сумм отчислений в резерв под обесценение ценных бумаг в составе расходов для целей налогообложения не учитываются (пункт 10 статьи 270 НК РФ, статья 300 НК РФ). Такие резервы под обесценение вложений в ценные бумаги в целях налогообложения могут создавать только профессиональные участники рынка ценных бумаг.

Вышеизложенный материал касался организаций, чей уставный капитал состоит из ценных бумаг организаций-участников. Теперь рассмотрим, как операции с ценными бумагами будут отражаться в учете у организаций-участников.

Доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества либо при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками, в целях налогообложения прибыли не учитываются.

Под датой совершения сделки следует понимать:

- дату проведения торгов, на которых заключена соответствующая сделка с ценной бумагой – если сделка совершена через организатора торговли;
- дата определения всех существенных условий передачи ценной бумаги (дата подписания договора) – если ценная бумага реализована вне организованного рынка ценных бумаг.

В связи с произошедшими изменениями в НК РФ, с 1 января 2010 года, при реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщики самостоятельно в соответствии с принятой учетной политикой для целей налогообложения списывают на расходы стоимости выбывших ценных бумаг одним из следующих методов (п.9 ст280 НК РФ):

- 1) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 2) по стоимости единицы.

Между тем сохраняется положение ст. 329 НК РФ: «При реализации ценных бумаг расходом признается цена приобретения реализованных ценных бумаг, рассчитанная с учетом установленного налогоплательщиком метода учета ценных бумаг (ФИФО, ЛИФО, по стоимости единицы)».

Какие конкретно расходы на приобретение ценных бумаг могут включаться в цену их приобретения, гл. 25 НК РФ не предусматривает.

Представляется, что к таким расходам могут быть отнесены расходы по оплате информационных (консультационных) услуг; расходы по оплате услуг посредников, в том числе по выплате вознаграждений брокерам, биржам, регистраторам, и другие обоснованные и документально подтвержденные прямые расходы, связанные с приобретением ценных бумаг.

Поскольку перечисленные расходы являются прямыми, то есть подлежащими списанию по мере реализации (выбытия) ценных бумаг, то их следует учитывать пропорционально выбывшим бумагам. Соответственно, часть таких расходов, которая приходится на нереализованные ценные бумаги, для целей налогообложения не учитывается. Стоимость приобретения ценной бумаги, номинированной в иностранной валюте, определяется по курсу рубля к соответствующей иностранной валюте, установленному ЦБ РФ на дату принятия указанной ценной бумаги к учету (абз. 5 п. 2 ст. 280 НК РФ).

При реализации (выбытии) такой ценной бумаги в расходы включается ее стоимость в налоговом учете по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату принятия данной ценной бумаги к учету.

При этом текущая переоценка ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте, не производится.

В бухгалтерском учете ценные бумаги учитываются на счете 58 по первоначальной стоимости. Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа поступления ценной бумаги в организацию.

В налоговом учете первоначальная стоимость ценных бумаг как таковая не формируется. Расходы на приобретение ценных бумаг учитываются при формировании налоговой базы в момент их реализации (прочего выбытия) (п. 2 ст. 280 НК РФ). Поэтому организации необходимо разработать специальный регистр налогового учета, в котором будет собираться информация обо всех расходах, связанных с приобретением ценных бумаг. При выбытии ценных бумаг расходная часть налоговой базы будет формироваться на основании данных этого регистра.

К счету 58 «Финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»,
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»,
- 58-3 «Предоставленные займы»,
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества».

На счете 58 «Финансовые вложения» субсчете «Паи и акции» учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.

На счете 58 «Финансовые вложения» субсчете «Долговые ценные бумаги» учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.).

Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. Например, приобретение организацией ценных бумаг других организаций за плату проводится по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Однако, поскольку получение в собственность ценных бумаг и факт их оплаты осуществляются не одновременно, операцию по оприходованию ценной бумаги следует отражать с использованием счета учета расчёта с продавцом ценной бумаги.

Согласно п. 2 ПБУ 19/02 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

В связи с этим следует напомнить, что момент перехода права собственности на эмиссионные ценные

бумаги, определяется в порядке, установленном ст. 29 Закона № 39-ФЗ о рынке ценных бумаг.

Право на предъявительскую документарную ценную бумагу переходит к приобретателю:

- в случае нахождения ее сертификата у владельца - в момент передачи этого сертификата приобретателю;
- в случае хранения сертификатов предъявительских документарных ценных бумаг и/или учета прав на такие ценные бумаги в депозитарии - в момент осуществления приходной записи по счету депо приобретателя.

Право на именную бездокументарную ценную бумагу переходит к приобретателю:

- в случае учета прав на ценные бумаги у лица, осуществляющего депозитарную деятельность, - с момента внесения приходной записи по счету депо приобретателя;
- в случае учета прав на ценные бумаги в системе ведения реестра - с момента внесения приходной записи по лицевому счету приобретателя.

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

Таким образом, основанием для отражения на счетах учета финансовых вложений должны являться первичные документы, подтверждающие переход права собственности на ценные бумаги.

Право собственности на вексель как ордерную ценную бумагу удостоверяется указанием на его лицевой (при выдаче) или оборотной (при совершении индоссаменте) имени векселедержателя (кредитора) или (при бланковом индоссаменте) - самим фактом нахождения векселя у векселедержателя.

Если права на ценные бумаги перешли к организации еще до их полной оплаты, они также должны быть переведены в состав финансовых вложений в полной сумме фактических затрат с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса.

В этом случае проводки будут выглядеть следующим образом:

1. Оприходованы ценные бумаги на основании документов о переходе права собственности:

Дебет 58 «Финансовые вложения» (субсчет 1 «Паи и акции», «Долговые ценные бумаги»)

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

2. Перечислены средства в оплату ценных бумаг:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета».

В соответствии с п.9 ПБУ 19/02 НДС исключается из фактических затрат, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ по налогам и сборам. Перечень ситуаций, в которых НДС включается в стоимость актива, содержится в п.2 ст.170 Налогового кодекса РФ.

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров, учитываются в стоимости таких товаров, в случае, указанном п.2 ст.170 НК РФ, - при приобретении товаров, используемых для операций по производству и (или) реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения).

Таким образом, ценные бумаги принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая включает сумму, уплаченную в соответствии с договором, и суммы расходов, непосредственно связанных с приобретением этих бумаг, включая НДС.

Пример 1. С целью приобретения акций одного из российских предприятий организация заключила договор с инвестиционной компанией на оказание информационных услуг. На основании анализа полученной информации организация приняла решение приобрести акции предприятия. Стоимость оказанных инвестиционной компанией услуг составляет согласно договору 1 770 руб., включая НДС 270 руб. Оплата услуг произведена авансом. Цена приобретения акций по договору купли-продажи 800 000 руб. Основные бухгалтерские записи представлены в таблице 3.

Поскольку доходы в виде положительной разницы, а также убытки в виде отрицательной разницы, полученные при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости, согласно подп. 24 п. 1 ст. 251 и п. 46 ст. 270 НК РФ не учитываются при исчислении налога на прибыль, то в результате корректировок в бухгалтерском учете организации согласно ПБУ 18/02 возникнут временные разницы, которые будут погашены только при реализации ценных бумаг. В связи с этим переоценку ценных бумаг, по мнению автора, целесообразно производить только один раз в год - при составлении годового баланса.

Разница между оценкой ценных бумаг по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей их оценкой относится на финансовые результаты в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений (п. 20 ПБУ 19/02).

В случае если текущая рыночная стоимость объекта финансовых вложений, ранее оцениваемого по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату не определяется, такой объект отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Ценные бумаги, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, текущая рыночная стоимость которых не может быть определена, разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода) организации разрешается относить на финансовые результаты (п. 22 ПБУ 19/02). Этот способ учета организации следует закрепить в учетной политике.

Таблица 3. Бухгалтерские записи по приобретению акций

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Перечислены денежные средства инвестиционной компании в виде аванса в счет оплаты услуг	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Инвестиционная компания»	51«Расчетные счета»	1770
2. Отражена стоимость оказанных организации информационных услуг	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Акции»	76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Инвестиционная компания»	1500
3. Отражен НДС по информационным услугам	19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	76/инвест. компания	270
4. НДС по информационным услугам отражена в стоимости этих услуг	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Акции»	19«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»	270
5. Оплачена стоимость приобретаемых по договору акций	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Продавец акций»	51«Расчетные счета»	800000
6. Учтены приобретенные акции на основании документов о регистрации права собственности	58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»	76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Продавец акций»	800000
7. В стоимости акций учтены расходы, связанные с их приобретением	58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Акции»	801770

Пример 2. 1 апреля 2011 г. ЗАО «Луна» приобрело на сумму 100 000 руб. беспроцентные облигации, срок погашения которых наступает через 91 день. Номинальная стоимость приобретенных облигаций - 124 000 руб. Приобретенные облигации являются дисконтными - доход по ним определяется в виде разницы между ценой приобретения и их номинальной стоимостью, сумма которой выплачивается эмитентом при погашении облигаций. При наступлении срока погашения облигаций ЗАО «Луна» получены денежные средства в размере номинальной стоимости облигаций.

ЗАО «Луна» исчисляет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль. В учетной политике организации для целей бухгалтерского учета зафиксирован способ учета, указанный в п. 22 ПБУ 19/02. Основные бухгалтерские записи представлены в таблице 4.

В налоговом учете доходы в виде процентов, полученных по ценным бумагам, признаются внереализационными доходами и подлежат обложению налогом на прибыль (п. 6 ст. 250 НК РФ). Процентом в целях налогообложения признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (п. 3 ст. 43 НК РФ).

Обратите внимание, что при методе начисления в соответствии с п. 6 ст. 271 НК РФ по долговым ценным бумагам, срок обращения которых приходится более чем на один отчетный период, доход в виде процентов признается полученным и включается в налоговую базу на конец соответствующего периода независимо от того, что проценты (дисконт) будут выплачены эмитентом (векселедателем) только при погашении облигаций (векселей). При погашении долговой ценной бумаги до истечения отчетного периода доход признается полученным на дату ее погашения.

Таблица 4. Отражение проводок в бухгалтерском учете по приобретению облигаций

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб
1. Отражено перечисление денежных средств в оплату ценных бумаг	76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51«Расчетные счета»	100000
2. Ценные бумаги приняты к учету	58«Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»	76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	100000
3. Отражена сумма дисконта, начисленная за сентябрь	58«Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»	7912

продолжение таблицы 4

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб
4. Отражена сумма дисконта, на-	58«Финансовые вложе-	91«Прочие доходы и	8176

численная за октябрь	ния», субсчет «Долговые ценные бумаги»	расходы», субсчет «Прочие доходы»	
5. Отражена сумма дисконта, численная за ноябрь	58«Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»	91«Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»	7912
6. Облигации предъявлены к погашению	76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91«Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»	124000
7. Отражено списание стоимости погашенных облигаций	91«Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»	58«Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»	124000
8. Отражено получение денежных средств по погашенным облигациям	51«Расчетные счета»	76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	124 000

В аналитическом учете налогоплательщик самостоятельно отражает доход в сумме процентов, причитающихся ему в соответствии с условиями эмиссии ценных бумаг, причем отдельно по каждому виду долгового обязательства (п. 1 ст. 328 НК РФ). Сумма дохода в виде процентов по долговым обязательствам учитывается в аналитическом учете исходя из установленной по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде на дату признания доходов.

Сумму процентов, подлежащих отражению в составе внереализационных доходов организации в последний день отчетного периода, можно определить по следующей формуле:

$$C = (N - K) \times D \div T \quad (1)$$

где N - номинал приобретенной ценной бумаги;

K - покупная стоимость ценной бумаги;

T - срок обращения ценной бумаги (количество дней с даты приобретения до даты погашения);

D - количество дней с даты приобретения до конца отчетного периода, либо количество дней в отчетном периоде, либо количество дней с начала отчетного периода до даты погашения (в зависимости от ситуации).

Следует иметь в виду, что для начисления дисконта по векселям с оговоркой «по предъявлении, но не ранее» в качестве срока обращения, исходя из которого определяется дисконт на конец отчетного периода, используется предполагаемый срок обращения векселя, определяемый в соответствии с вексельным законодательством (365 или 366 дней плюс срок от даты составления векселя до минимальной даты предъявления векселя к платежу).

Об этом говорится в п. 5.4.1 Методических рекомендаций по применению главы 25 НК РФ. И хотя это правило формально касается векселедателей, а не векселедержателей, по аналогии можно предположить, что по векселям с оговоркой «по предъявлении, но не ранее» в качестве срока обращения, исходя из которого определяется дисконт на конец отчетного периода, признается 365-й (366-й) день от минимальной даты предъявления векселя к платежу, поскольку и векселедатель именно до этого срока в целях налогообложения будет начислять расход в виде дисконта.

Если организация использует кассовый метод, то все эти правила ее не касаются: доход в виде процентов (дисконта) признается такой организацией по мере их фактического получения (ст. 273 НК РФ).

Обратите внимание на то, что в приведенном выше примере сумма отнесенного на доходы дисконта в бухгалтерском и налоговом учете полностью совпадает. В случае, когда в учетной политике организации способ учета, указанный в п. 22 ПБУ 19/02, не закреплен (то есть сумма дохода в виде процентов отражается в момент их фактического получения), у организации возникнет расхождение между данными бухгалтерского и налогового учета, поскольку периодичность признания дохода по долговым ценным бумагам в налоговом и бухгалтерском учете отличается.

Конечно, возможны варианты, когда порядок признания дохода по долговым ценным бумагам в налоговом учете полностью совпадает с бухгалтерским учетом. Например, когда проценты фактически выплачиваются не при погашении ценной бумаги, а ежемесячно, при этом организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль. Или когда проценты выплачиваются ежеквартально, а отчетными периодами по налогу на прибыль для такой организации являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Но такие ситуации не характерны. Как правило, проценты выплачиваются при погашении ценной бумаги.

В принципе согласно п. 22 ПБУ 19/02 организациям, для которых отчетными периодами по налогу на прибыль являются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года, а проценты выплачиваются при погашении ценной бумаги, можно в учетной политике для бухгалтерского учета закрепить и ежеквартальную переоценку, тогда совпадение практически всегда будет полным. Такой подход «сработает» в случаях, когда ценные бумаги были приобретены ниже номинальной стоимости или по номиналу, если же они были приобретены по цене выше номинала, то расхождения бухгалтерского и налогового учета не избежать.

Отдельно следует сказать о расходах, непосредственно связанных с приобретением ценных бумаг, в случае, если сама покупка не состоялась.

Напрямую порядок налогового учета расходов, связанных с приобретением ценных бумаг, предусмотрен

только в случае их реализации и иного выбытия.

По операциям с ценными бумагами налогоплательщики определяют базу по налогу на прибыль в порядке, предусмотренном ст. 280 НК РФ.

Учитывая изложенное, расходы, непосредственно связанные с приобретением акций, соответствующие критериям, установленным ст. 252 НК РФ, формируют учетную стоимость ценных бумаг в целях налогообложения прибыли организации.

Налогоплательщик вправе учесть затраты на приобретение ценных бумаг для целей налогообложения налогом на прибыль в момент их реализации или иного выбытия (в том числе погашения).

Соответственно, отсюда вытекает позиция налоговых органов, что налогоплательщик не вправе отнести на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по операциям с ценными бумагами, затраты, направленные на совершение сделки по покупке ценных бумаг в случае, если такая сделка не состоялась.

Кроме того, в устных комментариях и письмах Минфина РФ по вопросу отнесения на расходы затрат, не связанных напрямую с деятельностью, направленной на получение дохода, разъясняет, что такие расходы не соответствуют критериям, перечисленным в п. 1 ст. 252 НК РФ. Данную позицию можно встретить, например, в письмах Минфина РФ от 15.03.2006 г. N 03-03-04/1/235, а также от 01.06.2006 г. N 03-03-04/1/497.

В то же время, можно высказать и иную позицию. Информационные, консультационные и юридические услуги, направленные на приобретение ценных бумаг, осуществляются с целью дальнейшего получения дохода от этих бумаг (получение дивидендов, доходы от перепродажи актива). Соответственно, данные расходы направлены на получение доходов, хотя последние в итоге и не получены в связи с отказом от покупки ценных бумаг. Используя такой подход, в налоговом учете данные затраты должны уменьшать налогооблагаемую базу на основании п.1 ст. 252 и п.1 ст. 249 НК РФ.

Таким образом, в случае, если сделка по приобретению пакета акций не состоялась, при принятии Вашей организацией решения об уменьшении налоговой базы на сумму таких расходов, следует быть готовыми к налоговому спору о направленности этих расходов на получение доходов.

Подпунктом 4 п. 1 ст. 265 НК РФ установлено, что в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются расходы по обслуживанию приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, расходы, связанные с получением информации в соответствии с законодательством Российской Федерации, и другие аналогичные расходы. В соответствии со ст. 329 НК РФ расходы налогоплательщика, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг, включая их стоимость, относятся к прямым расходам, связанным с производством и реализацией.

Доходы налогоплательщика от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом (векселедателем). При этом в доход налогоплательщика от реализации или иного выбытия ценных бумаг не включаются суммы процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении.

Доходы налогоплательщика от операций по реализации или от иного выбытия ценных бумаг (в том числе от погашения), номинированных в иностранной валюте, определяются по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату перехода права собственности либо на дату погашения.

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг, в том числе инвестиционных паев паевого инвестиционного фонда, определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию, размера скидок с расчетной стоимости инвестиционных паев, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении.

Под рыночной котировкой ценной бумаги понимается средневзвешенная цена ценной бумаги по сделкам, совершенным в течение торгового дня через организатора торговли. Если по одной и той же ценной бумаге сделки совершались через двух и более организаторов торговли, то налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать рыночную котировку, сложившуюся у одного из организаторов торговли. В случае, если средневзвешенная цена организатором торговли не рассчитывается, то в целях настоящей главы за средневзвешенную цену принимается половина суммы максимальной и минимальной цен сделок, совершенных в течение торгового дня через этого организатора торговли.

Рыночной ценой выбывающих бумаг, обращающихся на ОРЦБ, признается фактическая цена, в случае ее нахождения в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на РЦБ на дату совершения соответствующей сделки. В случае совершения сделки через организатора торговли под датой совершения сделки следует понимать дату проведения торгов, на которых соответствующая сделка с ценной бумагой была заключена. В случае реализации ценной бумаги вне организованного рынка ценных бумаг датой совершения сделки считается дата определения всех существенных условий передачи ценной бумаги, то есть дата подписания договора.

При отсутствии информации об интервале цен у организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки налогоплательщик принимает интервал цен при реализации этих ценных бумаг по данным организаторов торговли на рынке ценных бумаг на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы

один раз в течение последних 12 месяцев.

В случае реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по цене ниже минимальной цены сделок на организованном рынке ценных бумаг при определении финансового результата принимается минимальная цена сделки на организованном рынке ценных бумаг.

В отношении ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, для целей налогообложения принимается фактическая цена реализации или иного выбытия данных ценных бумаг при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

1) если фактическая цена соответствующей сделки находится в интервале цен по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев;

2) если отклонение фактической цены соответствующей сделки находится в пределах 20 процентов в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших торгов, состоявшихся до дня совершения соответствующей сделки, если торги по этим ценным бумагам проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

В случае отсутствия информации о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если указанная цена отличается не более чем на 20 процентов от расчетной цены этой ценной бумаги, которая может быть определена на дату заключения сделки с ценной бумагой с учетом конкретных условий заключенной сделки, особенностей обращения и цены ценной бумаги и иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета. Для определения расчетной цены акции, налогоплательщиком самостоятельно или с привлечением оценщика должны использоваться методы оценки стоимости, предусмотренные законодательством Российской Федерации, для определения расчетной цены долговой ценной бумаги может быть использована ставка рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. В случае, когда налогоплательщик определяет расчетную цену акции самостоятельно, используемый метод оценки стоимости должен быть закреплен в учетной политике налогоплательщика.

При определении величины дохода от реализации процентных векселей, за расчетную стоимость векселя принимается величина, установленная из условия составления векселя. С данной величиной в соответствии с положениями НК будет сравниваться цена реализации векселя по договору купли-продажи.

При определении налоговой базы расчетная цена векселя может быть уменьшена на 20% (п. 6 ст. 280 НК РФ). В случае если фактическая цена реализации будет больше или равна этому показателю, то в целях налогообложения будет приниматься фактическая цена реализации. Если фактическая цена реализации будет меньше указанного показателя, то для целей налогообложения она увеличивается на величину отклонения от данного показателя, а в листе 05 Декларации заполняется строка 020 «Сумма отклонения от рыночной (расчетной) цены».

Датой признания дохода и расхода по операциям с ценными бумагами считается дата реализации указанных ценных бумаг (об этом же говорится в пп. 7 п. 7 ст. 272 НК РФ).

С 1 января 2010 г. списание на расходы стоимости ценных бумаг следует осуществлять одним из двух предусмотренных в данной статье способов: по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО) или по стоимости единицы. Выбрать один из этих методов плательщик должен самостоятельно, закрепив его в учетной политике (п. 9 ст. 280 НК РФ).

Отметим, что метод оценки по стоимости единицы применяется к неэмиссионным ценным бумагам, которые закрепляют за их обладателем индивидуальный объем прав (чек, вексель, коносамент и др.).

К эмиссионным ценным бумагам (акциям, облигациям, опционам) целесообразно применять ФИФО. Ведь такие ценные бумаги размещаются выпусками, внутри каждого выпуска все они имеют один номинал и предоставляют один и тот же набор прав.

Если вы планируете применять два метода в зависимости от вида ценных бумаг (например, метод «по стоимости единицы» - к неэмиссионным бумагам, а метод ФИФО - к эмиссионным), это лучше заранее оговорить в учетной политике. Дело в том, что по правилам ст. 313 НК РФ в течение года налогоплательщик не может вносить изменения в учетную политику, в том числе в отношении применяемых методов учета (см. Письмо УФНС России по г. Москве от 09.04.2007 N 20-12/031930).

Пример 3. Организация ЗАО «Атлант» определяет стоимость выбывающих акций в налоговом учете по методу ФИФО. Продано в сентябре 2011 года через брокера 500 акций, не обращающихся на ОРЦБ по цене 44 руб. за акцию. Указанные акции были приобретены организацией следующими пакетами:

8 августа 400 акций по цене 88 руб. за акцию;

16 августа 100 акций по цене 50 руб. за акцию;

24 августа 200 акций по цене 40 руб. за акцию.

Стоимость услуг брокера по приобретению акций и расходы на перерегистрацию права собственности на акции составляют 2% от суммы сделки (включая НДС) и согласно учетной политике организации формируют первоначальную стоимость финансовых вложений.

Соответственно, расходом признается стоимость акций, приобретенных 8 августа (400 шт.), 16 августа

(100 шт.) и 24 августа (100 шт.), а также сумма затрат на приобретение этих акций (2% от стоимости этих акций). В налоговом учете сумма затрат на приобретение акций, учитываемая при их реализации в сентябре, составляет 45 492 руб. (400 шт. x 44 руб. x 102% + 100 шт. x 50 руб. x 102% + 100 шт. x 40 руб. x 102%).

Выручка от реализации акций составила в данном случае 22 000 руб. Соответственно убыток от реализации ценных бумаг составит 23 492 руб.

Налогоплательщики, получившие убыток (убытки) от операций с ценными бумагами в предыдущем налоговом периоде или предыдущие налоговые периоды, вправе уменьшить налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами в отчетном (налоговом) периоде (перенести указанные убытки на будущее) в порядке и на условиях, которые установлены статьей 283 НК РФ.

Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг.

Доходы, полученные от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг (пункт 10 статьи 280 НК РФ).

Таким образом, Кодексом установлено ограничение относительно учета в целях налогообложения полученного налогоплательщиком убытка от операций по реализации ценных бумаг, как обращающихся, так и не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг.

Ограничения возможности уменьшения полученного дохода от операций с ценными бумагами на сумму убытка от основного вида деятельности, Кодекс не содержит.

Данный вывод следует также из содержания статьи 315 НК РФ, согласно которой в расчет налоговой базы для исчисления налога на прибыль включаются выручка от реализации ценных бумаг и расходы, понесенные при их реализации. Для определения суммы прибыли, подлежащей налогообложению, из налоговой базы исключается только сумма убытка, в частности, от операций с ценными бумагами, подлежащего переносу в порядке, предусмотренном статьей 283 НК РФ.

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг определяются исходя из:

- цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение);
- скидки с расчетной стоимости инвестиционных паев;
- суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении;
- затрат на реализацию.

При определении состава расходов на реализацию следует руководствоваться общими нормами, установленными статьей 252 НК РФ: расходами признаются обоснованные, документально подтвержденные и экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Положительный результат от реализации ценных бумаг (прибыль) признается на дату их реализации. Если расходы по реализации переносят величину доходов, то полученный в отчетном периоде убыток может быть перенесен на будущее (п.10 ст.280 НК РФ). Перенос убытков осуществляется в пределах доходов, полученных от операций с ценными бумагами. При этом убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на ОРЦБ, должны переноситься отдельно, так как расчет налоговой базы по таким категориям ведется на отдельных листах Декларации по налоговому учету на прибыль.

Перенос убытков осуществляется:

- в течение налогового периода (убытки, полученные в данном отчетном периоде, относятся на уменьшение налоговой базы следующих отчетных периодов в пределах отчетного года по соответствующим категориям ценных бумаг) (п.10 ст.280 НК РФ);
 - в следующих налоговых периодах (убытки, полученные в предыдущих налоговых периодах, относятся на уменьшение налоговой базы отчетного налогового периода).
- Порядок переноса убытка на будущее определен статьей 283 НК РФ:
- перенос убытка на будущее осуществляется в течение десяти лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток;
 - совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30 процентов налоговой базы (прибыли от операций с ценными бумагами соответствующей категории);
 - если убытки понесены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

При переносе убытков прошлых лет по операциям с ценными бумагами налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем перенесенного убытка в течение всего срока, когда он уменьшает налоговую базу (п.4 ст.283 НК РФ).

В связи с тем, что статьей 283 НК РФ определена очередность переноса убытков прошлых лет и ограничен срок переноса, в налоговом учете должен быть обеспечен учет убытков прошлых лет по налоговым периодам их возникновения, а так же учет сумм перенесенных убытков. Это позволит осуществлять контроль очередности переноса сумм убытков и соблюдения десятилетнего срока переноса.

Пример 4. ООО «Бригантина» в I квартале 2011 года осуществило следующие операции с ценными бу-

магами:

1. В январе приобрело 200 акций АО «Негоциант», обращающихся на ОРЦБ, по цене 120 рублей за акцию. Затраты, связанные с приобретением акций – 1800 рублей, то есть по 9 рублей на акцию. Акции в учете отражены по фактическим затратам на их приобретение – 25800 рублей (200 шт. x 120 руб. + 1800 руб.), то есть 129 рублей на акцию.

В феврале приобрело 300 акций АО «Негоциант» по цене 125 рублей за акцию. Затраты, связанные с приобретением акций – 2100 рублей, то есть по 7 рублей на акцию. Акции в учете отражены по фактическим затратам на их приобретение – 39600 рублей (300 шт. x 125 руб. + 2100 руб.), то есть 132 рубля на акцию.

20 марта реализовано 400 акций АО «Негоциант» по цене 135 рублей за акцию. Затраты, связанные с реализацией – 1000 рублей.

У организатора торговли 20 марта зарегистрированы по сделкам с указанными ценными бумагами: максимальная цена – 137,5 руб.; минимальная цена – 137 руб.

2. 25 февраля реализованы государственные эмиссионные облигации 300 шт. по цене 118 рублей за облигацию, в том числе накопленный купонный доход в расчете на одну облигацию – 8,70 руб. Облигации были проданы на ММВБ (цена сделки находится в интервале максимальных и минимальных цен). Затраты на реализацию – 300 руб.

Облигации были приобретены 5 января. Цена приобретения этих облигаций – 30000 руб., в том числе накопленный купонный доход, уплаченный продавцу – 1800 руб.

3. 25 марта реализованы акции АО «Регион», не обращающиеся на ОРЦБ, - 50 штук по 100 рублей, на сумму 5000. Средневзвешенная цена аналогичных акций, рассчитанная организатором торговли на дату совершения операции – 121 руб. Цена приобретения реализованных акций – 4900 рублей.

При реализации ценных бумаг в прошлые налоговые периоды ООО «Бригантина» получило убытки:

- по ценным бумагам, обращающимся на ОРЦБ, всего – 4160 руб., в том числе:

в 2008 году – 560 руб.;

в 2009 году – 1100 руб.;

в 2010 году – 2500 руб., из них по состоянию на 1 июля 2010 года – 1000 руб.;

- по ценным бумагам, не обращающимся на ОРЦБ, всего – 715 руб., в том числе:

в 2009 году – 215 руб.;

в 2010 году – 500 руб., из них по состоянию на 1 июля 2010 года – 105 руб.

По условиям примера сумма убытка прошлых лет от реализации ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ, подлежащая переносу, составляет 2660 руб. (560 + 1100 + 1000), так как сумма превышения убытка на конец 2010 года над суммой убытка по состоянию на 1 июля 2010 года не признается для целей налогообложения. По ценным бумагам, не обращающимся на ОРЦБ, перенос убытков производится на сумму 320 руб. (215 + 105). Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям реализации ценных бумаг с учетом сумм переносимых убытков производится по категориям ценных бумаг в листе 05 и листе 06 Декларации по налогу на прибыль. Заполнение указанных листов производится на основании ведомости налогового учета реализации ценных бумаг ООО «Бригантина» за I квартал 2011 года (табл. 5, табл. 6, табл. 7).

Таблица 5. Ведомость налогового учета реализации ценных бумаг ООО «Бригантина» за I квартал 2011 года

Дата операции	Категория ценных бумаг, наименование	Количество	Цена реализации		Выручка для целей налогообложения	Цена приобретения	Расходы, связанные с реализацией	Результат от реализации	
			По договору	Для целей налогообложения				Прибыль	Убыток
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	1. Обращающиеся на ОРЦБ, в том числе:								
25.02.11	Государственные облигации	300	118	109,30 (118-8,7)	32 790	28200 (30000-1800)	300	4290	
03.11	Акции ОА «Негоциант»	400	135	137	54800	52500	1000	1300	
	Итого				87590	80700	1300	5590	-

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----

2. Не обращающиеся на ОРЦБ, в том числе:									
Акции АО «Регион»	50	100	121	6050	490	-	1150	-	
Итого				6050	4900	-	1150	-	

Показатели	Код строки	Сумма, руб.
1	2	3
Выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на ОРЦБ	010	86790 (32790 + 400 шт. x 135 руб.)
Сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг ниже рыночной цены	020	800 (54800 – 400 шт. x 135 руб.)
Расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг	030	82000 (80700 + 1300)
Итог прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 – строка 030)	040	5590
Налоговая база	070	5590
30% от налоговой базы (строка 070 x 0,3)	080	1677
Сумма убытка или части убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах). Входящее сальдо	090	2660
Сумма убытка, признаваемого в отчетном (налоговом) периоде в целях налогообложения	100	1677
Сумма неучтенного убытка, подлежащего переносу на будущий отчетный (налоговый) период. Исходящее сальдо (строка 090 – строка 100)	110	983
Налоговая база (строка 070 – строка 100) отражается по строкам 180 – 200 Листа 02	120	3913

Таблица 6. Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с ценными бумагами, обращающимися на ОРЦБ, за I квартал 2011 года.

Показатели	Код строки	Сумма, руб.
Выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на ОРЦБ	010	5000 (50 шт. x 100 руб.)
Сумма отклонения фактической выручки от реализации ценных бумаг ниже рыночной цены	020	1050 (6050 – 5000)
Расходы, связанные с приобретением и реализацией ценных бумаг	030	4900
Итог прибыль (убыток) (строка 010 + строка 020 – строка 030)	040	1150
Налоговая база	070	1150
30% от налоговой базы (строка 070 x 0,3)	080	345
Сумма убытка или части убытка, полученного в предыдущем (предыдущих) налоговом (налоговых) периоде (периодах). Входящее сальдо	090	320
Сумма убытка, признаваемого в отчетном (налоговом) периоде в целях налогообложения	100	320
Сумма неучтенного убытка, подлежащего переносу на будущий отчетный (налоговый) период. Исходящее сальдо (строка 090 – строка 100)	110	-
Налоговая база (строка 070 – строка 100) отражается по строкам 180 – 200 Листа 02	120	830

Налоговая база по операциям реализации ценных бумаг переносится в лист 02 Декларации по налогу на прибыль.

В листах 05 и 06 убыток прошлых лет, признаваемый при расчете налоговой базы, показывается общей

суммой без разбивки по налоговым периодам из возникновения. Поскольку срок переноса убытка ограничен десятью годами, необходимо вести аналитический учет таких убытков (табл. 7).

Таблица 7. Расчет налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на ОРЦБ, за I квартал 2011 года.

Категории ценных бумаг	Налоговый период возникновения убытка	Остаток на начало отчетного периода	Перенесено в отчетном периоде	Остаток на конец отчетного периода
1.Обращающиеся на ОРЦБ	2008 г.	560	560	-
	2009 г.	1100	1100	-
	2010 г.	1000	17	983
Итого		2660	1677	983
2.Не обращающиеся на ОРЦБ	2009	215	215	
	2010	105	105	
Итого		320	320	

В завершение хотелось бы отметить, что понятие ценной бумаги многогранно, поскольку сами экономические отношения, которые выражаются ею, очень сложны, они постоянно видоизменяются и развиваются, что находит свое выражение во все новых формах существования и специфике налогового учета ценных бумаг.

В силу специфичности объекта учета – налоговый учет операций с ценными бумагами мало описан в современной экономической литературе. Поэтому существует довольно большой риск того, что бухгалтер неправильно отразит в учете подобные операции и подготовит неверную отчетность.

Данная статья написана на основе современных нормативных документов, тема раскрыта настолько, насколько это позволяют рамки данной работы.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.06.2012) (с изм. и доп., вступающими в силу с 07.07.2012) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.
2. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2002 №126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02» (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.11.2006 №156н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, №9, 03.03.2003.
3. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 N 114н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.12.2002 N 4090) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.
4. Агарков, М.М. Основы банковского права. Учение о ценных бумагах [Текст] / М.М. Агарков. - М.: БЕК, 2005. – 134 с.
5. Алексеев, М.Ю. Технология операции с ценными бумагами. [Текст] / М. Ю. Алексеев, Я.М. Миркик. - М.: Перспектива, 2007 г. - 260 с.

Федорова Татьяна Владимировна

к. э.н., доцент кафедры финансового учета

Орловского государственного института экономики и торговли

e-mail:tatiyana.72@mail.ru

Курлыкина Анна Владимировна

студентка 5 курса факультета учета и информационных технологий

Орловского государственного института экономики и торговли

e-mail:tatiyana.72@mail.ru