



ИПБ России

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Услуги
Почты России
с. 11

Налого-
обложение
модернизи-
рованного
движимого
основного
средства
с. 15

Учет
программного
обеспечения
с. 33

Налого-
обложение
денежной
компенсации
с. 37



*Управляющие
Государственным банком
Российской империи*

ПЛЕСКЕ

**Эдуард Дмитриевич
(1852–1904)**

Управляющий Государственным банком России Э.Д. Плеске активно участвовал в реформе банка: занимался разработкой и внедрением устава банка 1894 года, передачей банку эмиссионного права в ходе денежной реформы 1895–1897 гг., расширением кредитования промышленности и сельского хозяйства.

Руководил Госбанком России с 1894 по 1903 год, оставив должность после назначения на пост министра финансов империи.

Э.Д. Плеске был награжден четырьмя орденами России, в том числе орденом Святой Анны I степени.

Уважаемые коллеги!



Хочу продолжить разговор о цифровизации. Для команды ИПБ России цифровизация – не пустой звук, не абстрактное понятие. Мы хотим использовать ее преимущества для повышения качества сервисов, предоставляемых нашим членам.

Уже сегодня многие оценили удобство получения услуг от ИПБ России через личный кабинет Действительного члена. Например, вы можете:

- просмотреть серию видеосеминаров по актуальным вопросам бухгалтерского учета и налогообложения;
- воспользоваться электронной библиотекой (включая разработки экспертов ИПБ России по бухгалтерскому учету и применению проф. стандарта «Бухгалтер») и специальной версией системы Гарант, предназначенной только для наших членов;
- сформировать и распечатать платежные документы на оплату членского взноса в ИПБ России и ТИПБ и произвести (БЕЗ КОМИССИИ) оплату членского взноса в ИПБ России по банковской карте;
- принять участие в обсуждении проектов нормативных правовых документов. Так, сейчас в этом разделе размещен проект ФСБУ «Доходы», разработанный экспертами ИПБ России;
- воспользоваться услугами «Горячей линии консультаций».

Действительным членам, регулярно выполняющим обязанности, предусмотренные Положением о членстве в ИПБ России, мы помогаем (БЕЗ ВЗИМАНИЯ ДОПОЛНИТЕЛЬНОЙ ПЛАТЫ) в применении отдельных норм стандартов бухгалтерского учета (в т.ч. организациями госсектора), положений Профессионального стандарта «Бухгалтер» и Кодекса профессиональной этики членов НП «ИПБ России», в составлении налоговой отчетности;

- познакомиться с информацией о мероприятиях по повышению профессионального уровня, проводимых в Вашем регионе;
- получить информацию о проводимых акциях и предоставляемых скидках ИПБ России, ТИПБ и нашими партнерами;
- зарегистрироваться в закрытых группах ИПБ России в социальных сетях Facebook и ВКонтакте.

Через Личный кабинет ИПБ МР поздравил своих членов с 20-летием создания ТИПБ. Благодарность от нашей профессиональной организации в связи с юбилеем может распечатать каждый член ИПБ Московского региона.

Дорогие друзья! Новые технологии помогают нам стать эффективнее. Они не заменяют человеческого общения. И все же в условиях, когда мир стремительно меняется, они помогают стать ближе друг другу.

Людмила Ивановна Хоружий,

президент ИПБ Московского региона

4 АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ЗАПОЛНЕНИЯ ФОРМЫ ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ



В этом номере журнала продолжаем рассматривать особенности формирования и учетного обеспечения показателей первых трех разделов приложения к бухгалтерскому балансу. Приложение призвано раскрыть информацию, необходимую для объективной оценки активов и обязательств и их изменении. О существенном влиянии качества подготовки приложения на принятие решений внешними пользователями и результаты аудита годовой бухгалтерской отчетности рассказывает **М. А. Шадрина**, заведующая кафедрой налогообложения и финансового права РГАУ-МСХА им. К. А. Тимирязева, аттестованный преподаватель ИПБ России.

17 ЗАВЕРШЕНИЕ ПЕРЕХОДА К МСФО – ТЕМП НАРАСТАЕТ!



Минфин России выпустил Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год. При этом, несмотря на то что формально Рекомендации направлены аудиторам, проверяющим бухгалтерскую (финансовую) отчетность, по сути их адресатом одновременно являются и составляющие ее бухгалтеры. В этом номере журнала **А. М. Рабинович**, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза» продолжает рассказ о том, что интересного могут почерпнуть из этих рекомендаций бухгалтеры.

42 ФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТА ОБ ИСПОЛНЕНИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРАКТА, КОНТРАКТА ОРГАНИЗАЦИЕЙ, ВЫПОЛНЯЮЩЕЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ОБОРОННЫЙ ЗАКАЗ



Правительством России утверждены Правила заполнения отчета об исполнении государственного контракта организациями, выполняющими государственный оборонный заказ. В этом номере журнала **И. Н. Ложников** – председатель Комитета ИПБ Московского региона по бухгалтерскому учету, заслуженный экономист России, Государственный советник Российской Федерации I класса (в отставке), продолжает освещение особенностей порядка формирования наиболее сложных показателей отчета.

Свидетельство о регистрации СМИ ПИ № ФС77-54050 от 30.04.2013 выдано Роскомнадзором Учредитель: Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров Московского региона».

Тел. 8 (495) 411-90-77, e-mail: info@ipbmr.ru

Председатель редакционного совета и главный редактор Л. И. Хоружий, президент ИПБ Московского региона.

Научный руководитель журнала И. Н. Ложников, председатель комитета по бухгалтерскому учету ИПБ Московского региона.

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

Дизайн, допечатная подготовка, препресс – ООО «ДизайнПресс».

Подписано в печать 28.5.2019. Формат 60 x 90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.



Место действия – Московский регион

2 Новости региона

Бухгалтерская отчетность

4 Актуальные вопросы заполнения формы пояснения к бухгалтерскому балансу
М. А. Шадрина

Налоги и страховые взносы: комментарии

11 Услуги Почты России по обработке и подготовке корреспонденции к отправке
Ю. А. Логвиненко

12 Приобретение и установка мобильного приложения для сотрудников
Д. В. Коновалов

15 Налогообложение модернизированного движимого основного средства
О. Н. Графкин

Профессиональная бухгалтерия

17 Завершение перехода к МСФО – темп нарастает!
А. М. Рабинович

25 Обзор писем Минфина России
Л. С. Васнецова

27 Обзор писем ФНС России
М. А. Никифорова

29 Обзор арбитражной практики: март – апрель 2019
А. А. Родионов

33 Бухгалтерский и налоговый учет программного обеспечения
М. В. Буланцов

35 Определение периода, предшествовавшего отчетному, в бухгалтерском балансе
О. И. Ткач

37 Налогообложение денежной компенсации за изъятие объекта недвижимости и земельного участка для государственных нужд
С. Ю. Овчинникова

42 Формирование отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ
И. Н. Ложников

Новости региона

Вступил в силу актуализированный профессиональный стандарт «Бухгалтер»

Приказом Минтруда России от 21 февраля 2019 г. № 103Н утверждена новая актуализированная версия профессионального стандарта «Бухгалтер», разработчиком которого является ИПБ России. 6 апреля 2019 года вступила в силу его новая актуализированная версия.

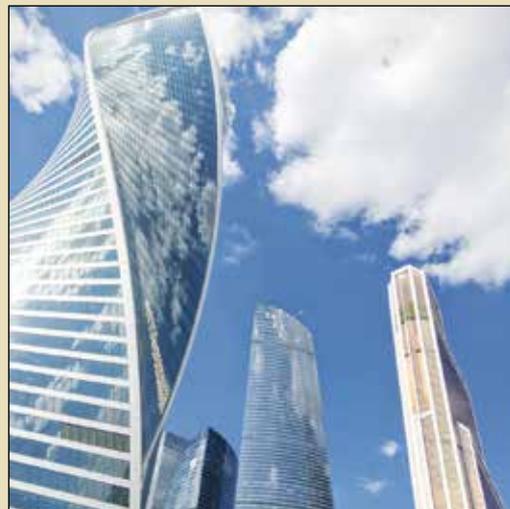
Основные отличия нового профстандарта от прежней редакции:

1. В новой версии профстандарта появились дополнительные квалификационные уровни: 7 и 8 (напомним, что всего их 9, а максимальный уровень для аудиторов – 7). Это было сделано с целью более детального раскрытия существующего разделения труда на уровне руководителей бухгалтерских служб и повышения квалификационных требований к главным бухгалтерам отдельных организаций.
2. Теперь в стандарте подробно раскрыты возможные траектории достижения уровней квалификационных требований, закреплённых стандартом.
3. Обозначена необходимость повышения квалификации для работников бухгалтерских служб, начиная с 6-го квалификационного уровня.

Утвержден ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»

Приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н утверждён Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды».

В новом стандарте обновлены правила формирования в бухгалтерском учете информации об объектах учета при получении (предоставлении) за плату во временное пользование имущества и порядок раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.



Стандарт применяется сторонами договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу имущества во временное пользование.

В стандарте порядок учета у арендатора не предполагает деления договоров аренды на операционную и финансовую.

Стандарт не распространяется на организации государственного сектора и не применяется при предоставлении:

участков недр для геологического изучения, разведки и (или) добычи полезных ископаемых;

результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, а также материальных носителей, в которых эти результаты и средства выражены;

объектов концессионного соглашения.

Стандарт предусматривает переходные положения, согласно которым его положения применяются, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2022 год. Организация вправе принять решение о его применении до указанного срока с обязательным раскрытием этой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Конкретизированы обязанности бухгалтеров по противодействию отмыванию доходов

Федеральный закон № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» среди прочего определяет роль лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг (бухгалтеров), в системе противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и распространения оружия массового уничтожения (ПОД/ФТ/ФРОМУ).

Федеральным законом от 18 марта 2019 г. № 33-ФЗ внесены изменения в Федеральный закон № 115-ФЗ, которыми уточнены и конкретизированы обязанности бухгалтеров в сфере ПОД/ФТ/ФРОМУ.

Информационное сообщение Минфина России от 12 апреля 2019 г. № ИС-учет-17 раскрывает обязанности бухгалтеров по ПОД/ФТ/ФРОМУ в отношении:

- применения мер по замораживанию (блокированию) денежных средств или иного имущества;
- приема на обслуживание и обслуживание публичных должностных лиц.

Сокращено количество отчетов по налогам

Федеральным законом от 15 апреля 2019 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 9 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» в НК РФ были внесены важные поправки, касающиеся налогообложения земельных участков, транспортных средств, имущества организаций и физлиц.

С 2020 года отменено декларирование земельного и транспортного налогов. Налоговые инспекции будут сами информировать организации, владеющие транспортными средствами и земельными участками, об исчисленных налогах за прошедший период. Всю необходимую информацию налоговая служба автоматически получает от регистрирующих органов (Росреестра, ГИБДД,



центров ГИМС МЧС России, органов Ростехнадзора и т.п.).

- В числе других значимых поправок:
 - многодетные семьи получили право на вычеты по налогам на земельные участки и жилое имущество;
 - уточнен порядок налогообложения угнанных транспортных средств;
 - закреплено, что уничтоженный объект не облагается налогом на имущество физлиц с 1-го числа месяца его гибели;
 - с 1 ноября на 31 декабря перенесен предельный срок подачи физлицами, имеющими право на льготу по налогу на имущество, земельному налогу, уведомления о выборе льготированного объекта;
 - ИП и другие частнопрактикующие лица с 2020 года не будут представлять предварительную декларацию по НДФЛ.

Новый федеральный стандарт для организаций госсектора

27 февраля 2019 года опубликован приказ Минфина России от 29.12.2018 г. № 305н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Бухгалтерская (финансовая) отчетность с учетом инфляции».

В стандарте представлены общие требования к формированию годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом инфляции, а также порядок пересчета данных бухгалтерского учета, отражаемых в годовой индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности, и порядок пересчета показателей годовой консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности сектора государственного управления.

Стандарт применяется, начиная с отчетности 2022 года.

М.А. Шадрина, заведующая кафедрой налогообложения и финансового права РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева, аттестованный преподаватель ИПБ России

Актуальные вопросы заполнения формы пояснения к бухгалтерскому балансу

В пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится более детальная, но и наиболее важная информация, без понимания которой невозможна оценка экономического положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Поэтому организация бухгалтерского учета активов и обязательств, порядок формирования показателей данной формы крайне актуальны тем хозяйствующим субъектам, которые стремятся сделать свою отчетность инструментом качественного экономического и финансового анализа, а также убедить инвесторов и кредиторов в возможности вложений средств в компанию. В данной статье мы рассмотрим порядок заполнения первых трех разделов пояснений.



М.А. Шадрина

Все организации, относящиеся к крупным, обязаны заполнять и предоставлять форму пояснений. Из всех форм она самая обширная по числу разделов и раскрываемых показателей. Для ее правильного заполнения организация должна не только вести учет активов и обязательств в соответствии с требованиями нормативных и правовых актов, но и организовать их группировку информации по наиболее оптимальным и релевантным группам с точки зрения достаточности и полезности информации. Показатели формы заполняются в тысячах или млн. рублей.

В соответствии с п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах оформляются в табличной или текстовой форме. При этом содержание Пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом Приложения № 3 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н.

Бухгалтерскую (финансовую) отчетность можно представлять как на бумажных носителях непосредственно в налоговый орган или по почте, так и в электронной форме по рекомендуемым форматам (Письма Минфина России от 13.02.2018 № 03-02-07/1/8624, ФНС России от 19.04.2017 № ПА-3-6/2661@).

Разделы формы совпадают по порядку с показателями бухгалтерского баланса.

Раздел 1. «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)»

Раздел 1 «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)» приложения предназначен для раскрытия информации о нематериальных активах. Учет НМА регулируется ПБУ «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

Современному бизнесу для обеспечения необходимого уровня конкуренции необходимо вкладывать ресурсы в новые знания, опытные образцы и НИОКР. А пользователи отчетности в свою очередь должны «видеть» эту информацию и оценивать потенциал компании в перспективе.

В разделе 1.1. детализируется информация о движении НМА за отчетный год и предшествующий ему, т.е. раскрываются показатели строк 1110 «Нематериальные активы», 1120 «Результаты исследований и разработок» и 1190 «Прочие внеоборотные активы».

Нематериальные активы показываются по видам, представленным в таблице 1. Очень важно при составлении отчетности проверить все правоустанавливающие документы на НМА. (таб. 1)

Информация раскрывается только по имеющимся группам НМА. Источником

Бухгалтерскую (финансовую) отчетность можно представлять как на бумажных носителях непосредственно в налоговый орган или по почте, так и в электронной форме по рекомендуемым форматам (Письма Минфина России от 13.02.2018 № 03-02-07/1/8624, ФНС России от 19.04.2017 № ПА-3-6/2661@).

Рис. 1. Взаимная увязка показателей баланса и приложения к нему

Бухгалтерский баланс		ПОКАЗАТЕЛИ	Пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах	
Раздел I	Строка 1100	Нематериальные активы	Строка 5100 Строка 5110	Таблицы 1,1
	Строка 1120	Результаты исследований и разработок	Строка 5140 Строка 5150	Таблицы 1,4
	Строка 1150	Основные средства	Строка 5200 Строка 5210	Таблицы 2,1
	Строка 1160	Доходные вложения в материальные ценности	Строка 5220 Строка 5230	Таблицы 2,1
	Строка 1170	Финансовые вложения	Строка 5301 Строка 5311	Таблицы 3,1
Раздел II	Строка 1210	Запасы	Строка 5400 Строка 5420	Таблицы 4,1
	Строка 1230	Дебиторская задолженность	Строка 5500 Строка 5520	Таблицы 5,1
	Строка 1240	Финансовые вложения (за искл. денежных эквивалентов)	Строка 5350 Строка 5315	Таблицы 3,1
Раздел IV	Строка 1430	Оценочные обязательства (долгосрочные)	Строка 5700	Таблицы 7
Раздел V	Строка 1520	Кредиторская задолженность	Строка 5560 Строка 5580	Таблицы 5,3
	Строка 1540	Оценочные обязательства (краткосрочные)	Строка 5700	Таблицы 7

информации служат счета 04 и 05. В табл 1 представлен порядок формирования показателей данного подраздела.

Обесценение НМА – это инструмент МСФО. Минфин в приложении к письму (Приложение к Письму от 21.01.2019 № 07-04-09/2654) разъяснил, что оценка НМА из-за обесценения не меняется. При этом в бухгалтерском балансе НМА отражаются по стоимости за вычетом начисленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. В пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах следует раскрыть информацию о накопленных убытках от обесценения НМА.

Первоначальная стоимость НМА в разделе 1.2. приводится по видам за 3 года. Требование раскрывать в бухгалтерском учете эту сумму операций Дебет 04 Кредит 08 – стоимость при вводе в эксплуатацию. Информация также отражается по видам НМА.

Для заполнения таблицы 1.3. необходимо на отчетную дату выявить НМА с

нулевой балансовой стоимостью. Сумма накопленной амортизации и убытка от обесценения (кредитовое сальдо по счету 05) таких НМА равна их первоначальной (текущей рыночной) стоимости (дебетовое сальдо по счету 04).

Таблица 1.4. предназначена для раскрытия информации о НИОКР. Если руководствоваться планом счетов и инструкцией по его применению, то расходы на НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 в сумме фактических затрат. При списании в установленном порядке расходов на НИОКР кредитуется счет 04 в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20, 25, 26 и т.д.). Это не позволяет получать напрямую на основе данных бухгалтерского учета информацию о первоначальной стоимости НИОКР и части стоимости НИОКР, списанной на соответствующую дату.

Также учитывая, что ПБУ не требует раскрывать первоначальную стоимость НИОКР, в данной таблице можно

Для заполнения таблицы 1.3. необходимо на отчетную дату выявить НМА с нулевой балансовой стоимостью. Сумма накопленной амортизации и убытка от обесценения (кредитовое сальдо по счету 05) таких НМА равна их первоначальной (текущей рыночной) стоимости (дебетовое сальдо по счету 04).

Таблица 1. Документальное подтверждение права на НМА

Вид нематериального актива (НМА)	Документ, подтверждающий существование НМА и право вашей организации на него
Исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель	Патент, выданный Роспатентом (если НМА создан в организации). Договор об отчуждении патента (если организация приобрела исключительные права на НМА)
Исключительное право на программу для ЭВМ, базу данных	Акт, удостоверяющий готовность НМА к использованию, или свидетельство о регистрации прав на данный НМА, которое получено в добровольном порядке (если НМА создан в вашей фирме). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если ваша фирма приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на топологию интегральной микросхемы	Свидетельство о регистрации права, выданное Роспатентом (если НМА создан в вашей фирме). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если ваша фирма приобрела исключительное право на данный НМА)
Исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров	Свидетельство, выданное Роспатентом (если НМА создан в вашей фирме). Договор и первичные документы, подтверждающие передачу НМА (если ваша фирма приобрела исключительные права на данный НМА)
Исключительное право на селекционные достижения	Патент на породу, сорт, гибрид, выданный Минсельхозом РФ (если НМА создана непосредственно в организации). Договор об отчуждении патента (если организация приобрела исключительные права на данный НМА)
Деловая репутация	Договор купли-продажи предприятия в целом как имущественного комплекса, зарегистрированного в Росреестре, и передаточный акт
Секрет производства (ноу-хау)	Договор об отчуждении исключительного права (если ноу-хау компания приобрела)

отражать несписанную стоимость расходов на НИОКР, т.е. сальдо по счету 04, субсчет «Расходы на НИОКР».

Раздел 2. «Основные средства»

В данном разделе раскрывается информация по следующим статьям (строкам) бухгалтерского баланса: строка 1150 «Основные средства»; строка 1160 «Доходные вложения в материальные ценности»; строка 1190 «Прочие внеоборотные активы». В таблице 2.1 «Наличие и движение основных средств» приводится информация о первоначальной стоимости и накопленной амортизации объектов на начало и конец периода.

Заметьте: если проводилась переоценка, в графе «Первоначальная стоимость» пишется текущая рыночная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость. Также указывается, сколько основных средств поступило и выбыло, каковы результаты переоценки (если таковая проводилась).

Данные приводятся за два года – за отчетный и предыдущий. Информация представляется как в целом по всему имуществу, так и в разрезе групп объектов. Причем стоимость объектов, которые учтены в составе основных средств и в составе доходных вложений в материальные ценности, отражают раздельно.

Рис. 2. Группировка основных средств для раскрытия информации в приложении к бухгалтерскому балансу



Группировка основных средств крайне важна, так как именно данные этого раздела позволяют проводить анализ эффективности использования основных

Таблица 2. Учетное обеспечение формирования показателей раздела 2.1. Наличие и движение основных средств

Показатель	Основные средства на начало (конец) периода		Изменения за период (обороты по счету 01 и 03)					
	Первоначальная стоимость	Накопленная амортизация	Поступило	Выбыло		Начислено амортизации	Переоценка	
				Первоначальная стоимость	Накопленная амортизация		Первоначальная стоимость	Накопленная амортизация
Основные средства (по видам)	Сальдо по счету 01 (по суб-счетам, аналитическим счетам)	Сальдо по счету 02 (по суб-счетам, аналитическим счетам во взаимосвязи со счетом 01)	Дт 01 .XX «Группа ОС» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы»	Дт 01.Х «Выбытие ОС» Кт 01.ХХ «Группа ОС»	Дт 02. XX «Группа ОС» Кт 01.Х «Выбытие ОС»	Кредитовый оборот по счету 02 (по группам ОС)	Д 01 К 83 (дооценка) Д 91 К 01 (уценка)	Д 83 К 02 (дооценка) Д 02 К 91-1 (уценка)
Вложения в доходные материальные ценности (ОС) по видам	Сальдо по счету 03 (по суб-счетам, аналитическим счетам)	Сальдо по счету 02 (по суб-счетам, аналитическим счетам во взаимосвязи со счетом 03)	Дт 03 .XX «Группа ОС» Кт 08 «Вложения во внеоборотные активы»	Дт 03.Х «Выбытие ОС» Кт 01.ХХ «Группа ОС»	Дт 02. XX «Группа ОС» Кт 03.Х «Выбытие ОС»	Кредитовый оборот по счету 02 (по группам ОС)	Д 03 К 83 (дооценка) Д 91 К 03 (уценка)	Д 83 К 02 (дооценка) Д 02 К 91-1 (уценка)

средств не только по их виду, но и по назначению.

Напомним, что в состав основных средств включаются также капитальные вложения в арендованные объекты основных средств (в случае выполнения условий признания актива объектом ОС, перечисленных в п. 4 ПБУ 6/01).

Важным инструментом формирования у пользователей отчетности представления о реальной стоимости основных средств является переоценка.

В соответствии с пп. 14, 15 ПБУ 6/01 для переоценки ОС необходимо (п. п. 14, 15 ПБУ 6/01): 1) определить его текущую (восстановительную) стоимость, т.е. сумму, которую организация потратила бы сегодня на покупку точно такого же ОС (п. 43 Методических указаний по учету ОС). Это можно сделать по данным отчета независимого оценщика или сведений о кадастровой стоимости (для недвижимости); отразить результаты

переоценки в бухгалтерском учете путем уменьшения (уценки) или увеличения (дооценки) первоначальной стоимости ОС и суммы амортизации, начисленной за все время его использования (п. 15 ПБУ 6/01).

Если компания приняла решение, что какая-либо группа основных средств или все они (практически не встречается на практике) будут отражать по переоцененной стоимости, то это закрепляется в учетной политике для целей бухгалтерского учета и требует ежегодной переоценки.

Когда объект переоценки выбывает, суммы дооценки переносятся со счета 83 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В таблице 2.2 «Незавершенные капитальные вложения» указывают информацию о стоимости незавершенных капитальных вложений. Данные приводятся за два года – за отчетный и предыдущий. По каждому году указываются сведения на начало и на конец



периода, а также изменения за период. Информация представляется как в целом по всем незавершенным капитальным вложениям, так и в разрезе групп объектов.

Таблица формы 2.3 «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации» предназначена для того, чтобы проинформировать, как увеличивалась (уменьшалась) стоимость основных средств в результате их частичной ликвидации или достройки, дооборудования или реконструкции. Данные указывают за отчетный год и за предыдущий, в целом по всем основным средствам, а также в разрезе отдельных объектов.

С позиции учетного обеспечения указанных мероприятий важно помнить, что в соответствии с п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объектов основных средств учитываются по дебету счета 08 «Вложений во внеоборотные активы», на котором рекомендуется открыть отдельный субсчет (аналитический счет). По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, учитываются одним из следующих способов:

- увеличивают первоначальную стоимость этого объекта и списываются с кредита счета 08 в дебет счета учета основных средств;

- учитываются на счете учета основных средств обособленно. В этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат. Во втором случае данная информация отражается в разделах 2.1 и 2.2.

По каким операциям, объектам, группам объектов отражать информацию, решает главный бухгалтер, принимая во внимание, что показатели отдельных активов являются существенными, если без знания о них заинтересованные пользователи не смогут оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности, что повлияет на их решения.

При частичной ликвидации в учете делаются следующие записи:

Дт 01 «Выбытие ОС» Кт 01 ХХ «Основные средства» (по группам)	Списана первоначальная стоимость ликвидированной части основного средства
Дт 02 Кт 01 «Выбытие ОС»	Списана сумма амортизации, приходящаяся на ликвидированную часть основного средства. Рассчитывается пропорционально первоначальной стоимости ликвидируемой части объекта основного средства
Дт 91. 2 Кт 01 «Выбытие ОС»	Списана остаточная стоимость ликвидированной части – сумма отражается в таблице 2.3.

В таблице 2.4 «Иное использование основных средств» показывают информацию по основным средствам, которые переданы в аренду; являются объектами недвижимости, которые приняты в эксплуатацию, но еще не прошли госрегистрацию; переведены на консервацию; используются в ином качестве (например, являются объектами залога и др.). Информация отражается по состоянию на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря позапрошлого года.

По строке «Полученные в аренду основные средства», числящиеся на балансе, отражаются основные средства, полученные в лизинг, при условии, что договор предусматривает учет имущества на балансе лизингополучателя.

По основному средству, законсервированному на срок более трех месяцев (п. 23 ПБУ 6/01) с первого числа месяца, следующего за месяцем перевода на консервацию, начисление амортизации прекращается; с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором ОС расконсервировано, начисление амортизации возобновляется в той же сумме, что и до консервации.

Для удобства формирования данного раздела можно организовать и вести забалансовый учет указанных объектов основные средств.

Раздел 3. «Финансовые вложения»

В разделе в табличной форме отражаются сведения о финансовых вложениях организации:

3.1. «Наличие и движение финансовых вложений»;

3.2. «Иное использование финансовых вложений».

По основному средству, законсервированному на срок более трех месяцев (п. 23 ПБУ 6/01) с первого числа месяца, следующего за месяцем перевода на консервацию, начисление амортизации прекращается; с первого числа месяца, следующего за месяцем, в котором ОС расконсервировано, начисление амортизации возобновляется в той же сумме, что и до консервации.

Таблица 3. Учетное обеспечение формирования показателей раздела 3.1. «Наличие и движение финансовых вложений»

Показатель	Основные средства на начало (конец) периода		Изменения за период (обороты по счетам)				
	Первоначальная стоимость	Накопленная корректировка	Поступило	Выбыло (погашено)	Начисление процентов (включая доведение первоначальной стоимости до номинальной)	Текущей рыночной стоимости (убытков от обесценения)	
							Первоначальная стоимость
Долгосрочные всего (по видам)	Сальдо по счету 58 (по субсчетам, аналитическим счетам)	Сальдо по счету 59 (по субсчетам, аналитическим счетам) – если не имеют рыночной оценки Дт 58 Кт 91.1 – увеличение рыночной стоимости Дт 91.2 Кт 58 Уменьшение рыночной стоимости	Дт 58 Кт 76, 51 и т.д. Дт 58 Кт 51 – депозитный вклад, на который начисляются проценты	Дт 91.2 Кт 58 Дт 51 Кт 58 – депозитный вклад, на который начисляются проценты	Дт 91.2 Кт 58 (корректировки ¹)	Дт 58 Кт 91.1 по долговым ценным бумагам. Например, бескупонная облигация, вексель	Дт 58 Кт 91.1 уменьшение стоимости Дт 91.2 Кт 58 увеличение стоимости
Краткосрочные всего (по видам)	Аналогичные корреспонденции по долговым ценным бумагам						

Информация также приводится за два года. Раздел поясняет следующие строки бухгалтерского баланса:

- 1170 «Финансовые вложения» в разделе I «Внеоборотные активы» – если срок обращения (погашения) финансовых вложений превышает 12 месяцев;
- 1240 «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)» в разделе II «Оборотные активы» – если срок обращения (погашения) финансовых вложений не превышает 12 месяцев.

Так, показатель строки 1170 «Финансовые вложения» баланса графы «На 31 декабря 2018 г.» должен совпадать с разницей между показателем графы «Первоначальная стоимость» и графы «Накопленная корректировка» – на конец периода (за 2018 год) по строке «Долгосрочные – всего» таблицы 3.1 «Наличие и движение финансовых вложений» пояснения 3 «Финансовые вложения».

Для группировки информации по видам вложений можно рекомендовать следующие группы:

- вложения, формирующие уставные капиталы других организаций (акции, доли и т.д.);
- вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги;
- долговые ценные бумаги (облигации, векселя);
- выданные займы;
- вклады по депозиту;
- прочие.

Отдельно следует также раскрывать информацию о суммах денежных эквивалентов организации, под которыми понимаются краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

Напомним, что при этом финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются по строке 1170 на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки

¹ При раскрытии информации о наличии и движении указанных финансовых вложений, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах изменение рублевого эквивалента выраженной в иностранной валюте первоначальной стоимости указанных финансовых вложений отражается в составе их первоначальной стоимости на конец периода (отчетную дату). Такие изменения не формируют накопленную корректировку стоимости указанных финансовых вложений.



Приобретенную по договору цессии дебиторскую задолженность цессионарий отражает в разделе 3.1. пояснения (по срокам), как сумму фактических затрат, произведенных при покупке и суммы последующих расходов (информационные, посреднические услуги и т.д.)

их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально (пункт 20 ПБУ 19/02).

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению по строке 1170 на отчетную дату по первоначальной стоимости за вычетом созданного по ним резерва (пункты 21, 24, 38 ПБУ 19/02).

Показатель строки 1170 «Финансовые вложения» графы «На 31 декабря 2018 г.» должен совпадать с разницей между показателем графы «Первоначальная стоимость» и графы «Накопленная корректировка» – на конец периода (за 2018 год) по строке «Долгосрочные – всего» таблицы 3.1 «Наличие и движение финансовых вложений».

Накопленная корректировка определяется в следующем порядке:

1) по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, – как разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью;

2) по долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, – как начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью;

3) по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, – как величина резерва под обесценение финансовых

вложений, созданного на предыдущую отчетную дату.

Если на балансе есть финансовые вложения (ценные бумаги (за исключением акций), банковские вклады), номинированные в иностранной валюте, их стоимость пересчитывается в рубли на отчетную дату по курсу, действующему на эту отчетную дату (п.п. 7 и 8 ПБУ 3/2006).

Если компания использовала финансовые вложения каким-либо другим способом, переданы в залог или третьим лицам (кроме продажи), заполняется таблица п. 3.2 «Иное использование финансовых вложений». Информация показывается на отчетные даты, а следовательно, информацией будет служить сальдо конечное по счету 58. Для формирования данной таблицы также следует организовать аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения».

Список источников

1. Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».

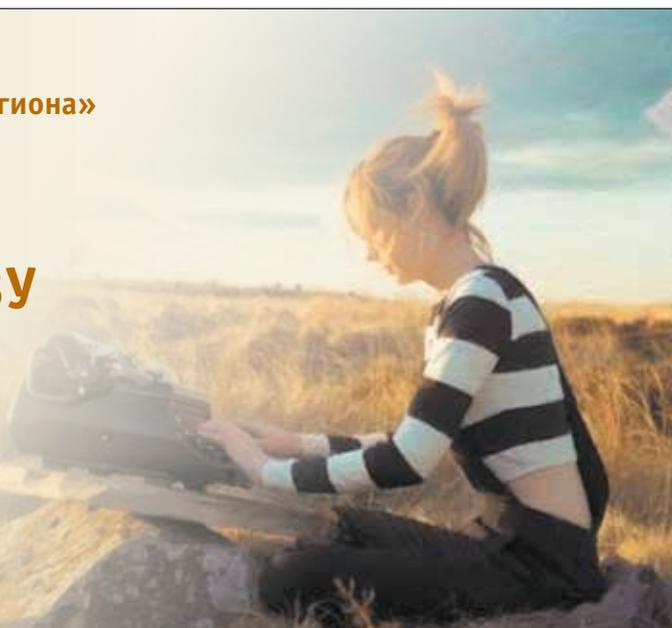
2. Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

3. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

Тел. 8 (495) 720-54-55 доб. 069
e-mail: vestnik_mr@ipbr.org



Ю.А. Логвиненко, налоговый эксперт

Услуги Почты России по обработке и подготовке корреспонденции к отправке

- ❓ Организация воспользовалась услугами Почты России по обработке и подготовке корреспонденции к отправке. Учитываются ли такие расходы для целей налогообложения прибыли организаций?

Пунктом 1 статьи 779 Гражданского кодекса Российской Федерации установлено, что по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

В соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно подпунктам 25 и 49 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на почтовые услуги, а также другие расходы, связанные с производством и реализацией.

Для расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги) и в виде иных подобных расходов датой осуществления внереализационных и прочих расходов признается, если иное не установлено статьями 261, 262, 266 и 267 НК РФ, дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода (подпункт 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ).

Следовательно, положения главы 25 НК РФ не содержат запрета на учет в составе расходов по налогу на прибыль затрат налогоплательщика на услуги по обработке и подготовке корреспонденции к отправке. Данные расходы должны соответствовать всем критериям, предусмотренным пунктом 1 статьи 252 НК РФ.

Из письма Минфина России от 30.01.2015 № 03-03-06/2/3651 следует, что расходы на услуги по обработке и подготовке корреспонденции к отправке и иные услуги, соответствующие критериям, установленным пунктом 1 статьи 252 НК РФ, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Получается, что расходы организации на услуги по обработке и подготовке корреспонденции к отправке могут быть учтены в целях налога на прибыль.

Расходы на проведение обучающего тренинга для сотрудников

- ❓ Организация заключила договор на проведение обучающего тренинга для сотрудников в другом городе. На обучающую компанию, помимо всего прочего, в рамках данного договора возложены обязанности по обеспечению сотрудников организации жильем и питанием. Каков порядок учета расходов на проведение вышеуказанного обучающего тренинга для целей налогообложения прибыли организаций?

Согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации

(далее – НК РФ), в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные

Расходы на услуги по обработке и подготовке корреспонденции к отправке и иные услуги, соответствующие критериям, установленным пунктом 1 статьи 252 НК РФ, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на расходы на тренинги, если такие тренинги не связаны с осуществляемой налогоплательщиком деятельностью, неправомерно.

доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В соответствии с пунктом 16 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ.

Также при определении налоговой базы не учитываются расходы на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников (пункт 29 статьи 270 НК РФ).

При этом существует позиция, согласно которой налогоплательщик вправе

учитывать затраты на проведение тренингов на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ как другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (Постановление ФАС Московского округа от 20.09.2010 № КА-А40/10387-10-2 по делу № А40-67488/09-20-476).

Независимо от того как налогоплательщик будет классифицировать расходы, понесенные за услуги по проведению тренингов, ему необходимо документально обосновать и доказать их экономическую оправданность, показав прямую связь между участием работников в такого рода образовательных мероприятиях и производственной деятельностью организации.

Девятый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 02.02.2011 № 09АП-32031/2010-АК по делу № А40-31488/10-142-189 указал, что налоговое законодательство для признания расходов на консультационные семинары и тренинги, на организацию тренингов не устанавливает специальных критериев, кроме тех, что указаны в статье 252 НК РФ.

Уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на расходы на тренинги, если такие тренинги не связаны с осуществляемой налогоплательщиком деятельностью, неправомерно.

Учитывая изложенное, расходы на проведение обучающего тренинга для сотрудников (включая расходы на проживание и питание) могут быть учтены для целей исчисления налога на прибыль организаций, если знания и навыки, полученные работниками в ходе тренингов, связаны непосредственно с осуществляемой налогоплательщиком деятельностью. Для подтверждения указанных расходов необходимы договор об оказании услуг, программа тренинга, а также акт сдачи-приемки оказанных услуг.

Д.В. Коновалов, налоговый эксперт

Приобретение и установка мобильного приложения для сотрудников

? В целях повышения эффективности предоставления банковских услуг в офисах кредитной организации клиентам банк на 1 год приобрел и установил на смартфоны сотрудников специальное мобильное приложение. Стоимость приобретения и установки мобильного приложения на несколько смартфонов сотрудников составила 30 тыс. рублей. Вправе ли банк учесть вышеуказанные расходы для целей налогообложения прибыли организаций?

Согласно пункту 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее

– НК РФ) в целях главы 25 НК РФ, налогоплательщик уменьшает полученные

доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Из подпункта 26 пункта 1 статьи 264 НК РФ следует, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным и сублицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее суммы стоимости амортизируемого имущества, определенной пунктом 1 статьи 256 НК РФ.

Приложение для смартфона правомерно отнести к программам для ЭВМ на основании статьи 1262 Гражданского кодекса Российской Федерации, согласно которой авторские права на все виды программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы и программные комплексы), которые могут

быть выражены на любом языке и в любой форме, включая исходный текст и объектный код, охраняются так же, как авторские права на произведения литературы. Программой для ЭВМ является представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

Если по условиям договора о приобретении неисключительных прав установлен срок использования программного обеспечения, расходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, учитываются при исчислении налоговой базы равномерно в течение этих периодов (письмо Минфина России от 31.08.2012 № 03-03-06/2/95). Аналогичный вывод можно сделать из писем Минфина России от 25.05.2012 № 03-03-06/1/276, от 05.05.2012 № 07-02-06/128 и от 16.01.2012 № 03-03-06/1/15.

В соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318-320 НК РФ.

Таким образом, учитывать расходы на приобретение мобильного приложения для смартфонов правомерно, при этом расходы учитываются равномерно в течение периода предоставления прав пользования.

Приложение для смартфона правомерно отнести к программам для ЭВМ на основании статьи 1262 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Привлечение к налоговой ответственности за неправомерное включение в состав внереализационных расходов

- ❓ **Налоговый орган привлек организацию к налоговой ответственности, предусмотренной статьей 122 Налогового кодекса Российской Федерации, доначислил налог и пени за неправомерное включение в состав внереализационных расходов при исчислении налога на прибыль процентов по кредитному договору, указав, что денежные средства, полученные по кредитному договору, направлены на строительство здания и должны включаться в первоначальную стоимость основного средства. Правомерно ли решение налогового органа?**

В соответствии с пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых

взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет

Привлечение организации к налоговой ответственности за включение в состав расходов процентов по кредитному договору неправомерно.

за собой взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Пунктом 1 статьи 252 НК РФ определено, что в целях главы 25 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 НК РФ).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 НК РФ (для банков особенности определения расходов в виде процентов определяются в соответствии со статьями 269 и 291 НК РФ), а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам в соответствии с порядком, установленным Правительством Российской Федерации (подпункт 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

Статьей 269 НК РФ установлены особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам.

Из пункта 1 статьи 257 НК РФ следует, что под основными средствами в целях главы 25 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 100 000 рублей.

Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно либо выявлено в результате инвентаризации, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктами 8 и 20 статьи 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Таким образом, в первоначальную стоимость основного средства включаются затраты на строительство данного объекта. При этом остается нераскрытым вопрос, необходимо ли включать в первоначальную стоимость здания проценты по кредитному договору, если кредит взят для строительства основного средства.

Из письма ФНС России от 29.09.2014 № ГД-4-3/19855 следует, что проценты по долговым обязательствам не учитываются для целей налогообложения прибыли в первоначальной стоимости (измененной стоимости) амортизируемого имущества.

Минфин России считает, что расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида в целях налогообложения прибыли организаций подлежат учету в составе внереализационных расходов (подпункт 2 пункта 1 статьи 265 НК РФ) с учетом особенностей, предусмотренных статьей 269 НК РФ (письма Минфина России от 28.06.2013 № 03-03-06/1/24671, от 11.06.2013 № 03-03-06/1/21757, от 26.04.2013 № 03-03-06/1/14650, от 06.12.2011 № 03-03-06/1/808, от 05.07.2011 № 03-03-06/1/398 и от 19.01.2009 № 03-03-06/1/22).

Аналогичный вывод можно сделать из Постановлений ФАС Северо-Западного округа от 14.11.2013 № А26-7196/2011 и ФАС Уральского округа от 28.06.2010 № Ф09-4668/10-СЗ).

Следовательно, привлечение организации к налоговой ответственности за включение в состав расходов процентов по кредитному договору неправомерно, поскольку, несмотря на то что денежные средства, полученные по кредитному договору, направлены на строительство здания, то есть объекта основного средства, проценты по кредитному договору не учитываются в первоначальной стоимости основного средства на основании статьи 257 НК РФ, а включаются в состав внереализационных расходов с соблюдением требований статьи 269 НК РФ.

О.Н. Графкин, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Налогообложение модернизированного движимого основного средства

- ❓ Проведена модернизация полностью амортизированного основного средства, поставленного на учет до 01.01.2013. Увеличена первоначальная стоимость. Основное средство относится к движимому имуществу. Облагается ли данное основное средство налогом на имущество после проведенной модернизации (вопрос связан с налогообложением в 2018 году налогом на имущество организаций движимого имущества с нулевой остаточной стоимостью)?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

Льгота, предусмотренная нормой п. 31 ст. 4 Закона г. Москвы от 05.11.2003 № 64, к движимому имуществу, поставленному на учет в составе основных средств до 01.01.2013, учитываемому после проведенной модернизации по стоимости, равной затратам на модернизацию, не применяется при расчете налога на имущество организаций в 2018 году.

Обоснование вывода:

С 1 января 2015 года на основании п. 25 ст. 381 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2019) были освобождены от налога на имущество организации в отношении движимого имущества, принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве ОС, за исключением объектов движимого имущества, принятых на учет в результате:

- реорганизации или ликвидации юридических лиц;
- передачи, включая приобретение, имущества между лицами, признаваемыми взаимозависимыми.

Согласно ст. 381.1 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2019), с 1 января 2018 года налоговые льготы, указанные в п.п. 21, 24 (в редакции, действовавшей до 01.01.2019) (в части имущества, расположенного в российской части (российском секторе) дна Каспийского моря) и п. 25 ст. 381 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2019), применялись на территории субъекта России в случае принятия соответствующего закона субъекта.

Кроме того, п. 2 ст. 381.1 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2019) было предусмотрено, что законом субъекта РФ в отношении движимого имущества, указанного в п. 25 ст. 381 НК РФ, с даты выпуска которого прошло

не более 3 лет, а также инновационного высокоэффективного оборудования могут устанавливаться дополнительные налоговые льготы (письма Минфина России от 20.02.2018 № 03-05-05-01/10707, от 30.01.2018 № 03-05-05-01/4964).

Согласно редакции п. 31 ст. 4 Закона г. Москвы от 05.11.2003 № 64 (далее – Закон № 64), действовавшей по 31.12.2018, освобождение от уплаты налога на имущество организации распространялось на движимое имущество, указанное в п. 25 ст. 381 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2019).



Работы по модернизации и реконструкции относятся к случаям восстановления принадлежащих организации объектов основных средств, в результате которых происходит увеличение первоначальной



Если модернизация была проведена в отношении движимого имущества, поставленного на баланс в состав основных средств до 01.01.2013, то освобождение от уплаты налога на имущество не действует.

стоимости указанных объектов (п.п. 26, 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»). Таким образом, затраты на восстановление учтенного в бухгалтерском учете движимого имущества включаются в его первоначальную стоимость, а сам модернизированный объект движимого имущества, в частности, полностью амортизированный, продолжает учитываться при определении облагаемой базы по налогу на имущество по стоимости, равной затратам на модернизацию.

То есть в результате проведения реконструкции и модернизации не возникает нового объекта основных средств (п. 6 ПБУ 6/01). Речь в данном случае продолжает идти об объекте ОС, принятом на учет до 1 января 2013 года.

Но так как движимое имущество было принято на учет в качестве ОС не с 1 января 2013 года, а до этой даты, в 2018 году налогоплательщик не вправе применить положения п. 31 ст. 4 Закона г. Москвы от 05.11.2003 № 64 (в редакции, действовавшей до 01.01.2019) в отношении затрат на реконструкцию или модернизацию движимого имущества ввиду того, что указанное имущество не относится к имуществу, упомянутому в п. 25 ст. 381 НК РФ (в редакции, действовавшей в 2018 г.). Аналогичные разъяснения приведены в письме Минфина России от 01.03.2013 № 03-05-05-01/6096.

Данный вывод подтверждается также и более поздними разъяснениями Минфина России. Так, в письме Минфина России от 07.02.2018 № 03-05-05-01/7302 говорится, что увеличение в результате модернизации (реконструкции, технического перевооружения и т.п.) первоначальной стоимости объектов движимого имущества, ранее поставленного на баланс в состав основных средств, с момента выпуска которого прошло более 3-х лет, не является основанием применения налоговой льготы, для применения предусмотренной по пункту 25 статьи 381 НК РФ во взаимосвязи с п. 2 ст. 381.1 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2019).

Таким образом, если модернизация была проведена в отношении движимого имущества, поставленного на баланс в состав основных средств до 01.01.2013, то освобождение от уплаты налога на имущество не действует.

При этом невозможность применения налоговой льготы в 2018 г., предусмотренной нормой п. 31 ст. 4 Закона № 64 с учетом нормы п. 25 ст. 381 НК РФ (в редакции, действовавшей до 01.01.2019) в отношении модернизированного движимого имущества, в рассматриваемой ситуации не ставится в зависимость от наличия или отсутствия остаточной стоимости на момент проведения модернизации.

А.М. Рабинович, руководитель Управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «Фин Экспертиза»

Завершение перехода к МСФО – темп нарастает!

Комментарий к бухгалтерским аспектам Рекомендаций Минфина России по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год.

Продолжение. Начало статьи опубликовано в № 2 «Вестника» за 2019 год

Минфин России выпустил Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2018 год. При этом, несмотря на то что формально Рекомендации направлены аудиторам, проверяющим бухгалтерскую (финансовую) отчетность, по сути их адресатом одновременно являются и составляющие ее бухгалтеры. В этом номере журнала продолжаем рассказ о том, что интересного могут почерпнуть из этих рекомендаций бухгалтеры.



А.М. Рабинович

Признание выручки от оказания услуг

«Исходя из ПБУ 9/99, для признания выручки от оказания услуг должен быть оформлен первичный учетный документ, который подтверждает факт оказания услуги и соответствует установленным Федеральным законом «О бухгалтерском учете» требованиям. При этом ни нормы ГК РФ о договорах возмездного оказания услуг, ни законодательство РФ о бухгалтерском учете не содержат требований составлять акт приема-передачи, оформляющий факт оказания услуги.

В связи с изложенным не усматриваются какие-либо препятствия для использования в целях бухгалтерского учета полученного либо составленного организацией документа (счет/инвойс, др.) в качестве первичного учетного документа, оформляющего имевший место факт хозяйственной жизни (факт оказания услуги), при условии, что такой документ содержит обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете»».

Комментарий

Данный раздел, как представляется, является ответом на часто встречающиеся жалобы организаций, оказывающих услуги иностранным заказчикам, на непонимание последними необходимости оформления дополнительно к инвойсу

еще и акта оказания услуг, в связи с чем высказываются предложения о подтверждении факта оказания таких услуг одним инвойсом без составления акта.

Поскольку счет (инвойс) на оплату услуг может (и чаще всего именно так бывает) выставляться до оказания услуг для получения частичной или полной предоплаты (аванса) в счет оказания услуг, то суть проблемы в том, чтобы этим же счетом, а не отдельным дополнительным документом подтверждать и факт оказания услуг, то есть одним первичным учетным документом – два ФХЖ.

Минфин России, как видим, не возражает, чтобы оба ФХЖ признавались на основании одного первичного учетного документа инвойса на аванс. Потому что никаких дополнительных рисков для бюджета это не несет – ведь признать доходы позже, чем следует (в т.ч. для целей НДС (в случае, если местом реализации услуг будет считаться территория РФ) и налога на прибыль), можно и путем более позднего, чем следует, составления акта приема – передачи услуг.

А вот признание таким же образом расходов российской организации на приобретение услуг (как минимум у иностранного лица) представляется проблематичным. Ведь главное опасение в отношении момента признания расходов, особенно для целей налога на прибыль и вычетов НДС по ним, состоит в том, что они будут признаны раньше, чем это положено по

Ни нормы ГК РФ о договорах возмездного оказания услуг, ни законодательство РФ о бухгалтерском учете не содержат требований составлять акт приема-передачи, оформляющий факт оказания услуги

Важность понимания различий в моменте определения налоговой базы по НДС при выполнении работ (на дату подписания заказчиком акта их приема-передачи) и оказании услуг (на дату составления исполнителем акта об их оказании) ярко проявилась при изменении ставки НДС.

законодательству. И наличие у организации еще до фактического оказания ей услуг документа (счета/инвойса на аванс), достаточного для признания расходов на их приобретение, открывает путь к (или, по меньшей мере, не препятствует) такому преждевременному признанию расходов.

Кроме того, указанное допущение противоречит нормам НК РФ, согласно которым расходы на приобретение услуг как производственного, так и вспомогательного характера признаются на дату подписания акта приема-передачи (п.2 ст. 272 НК РФ, письмо ФНС России от 07.05.2014 № ГД-4-3/8815).

Разрешить же признавать на основании счета/инвойса на аванс только доходы от оказания услуг, тем более только от оказания услуг иностранными заказчиками вряд ли удастся (хотя, как известно, дискреция законодателя в части предоставления льгот весьма широка).

Эту другую, «расходную сторону» своей позиции сторонники признания доходов на основании авансового инвойса, как правило, не принимают во внимание.

А как же западные партнеры обходятся при подтверждении и доходов, и, главное, расходов одним авансовым инвойсом?

Возможно, частично это связано с отсутствием выделения в гражданском законодательстве наряду с услугами еще и работ: когда есть только первые, то акт-приема передачи – как и согласно ГК РФ, на что обращает внимание Минфин России, – не нужен¹.

А частично, по-видимому, дело в доверии: «там» исходят из того, что, если была предоплата то услуги обязательно будут оказаны, работы выполнены и не будет расходов на приобретение невыполненного, расходы не будут признаны преждевременно до оказания услуг, выполнения работ. А у нас такого автоматического доверия нет – надо отдельно и дополнительно подтверждать, что все, что было оплачено авансом, действительно выполнено.

То есть отличия в документальном оформлении – следствие правовых и социокультурных различий. Лишним подтверждением этого является, например, и то, что, согласно подп. 4 п. 3 ст. 21 Закона о бухучете, требования к документам и документообороту в бухгалтерском учете устанавливаются

федеральным стандартом, его проект уже разработан Минфином России. А в силу п. 1 ст. 252 НК РФ этот стандарт будет важен и для налога на прибыль. В МСФО такого стандарта нет и не предвидится, и вообще, думаю, на Западе не может даже прийти в голову мысль, чтобы кто-то регулировал на общенациональном уровне вопросы документального оформления ФХЖ и документооборота в бухучете.

Важность понимания различий в моменте определения налоговой базы по НДС при выполнении работ (на дату подписания заказчиком акта их приема-передачи) и оказании услуг (на дату составления исполнителем акта об их оказании) ярко проявилась при изменении ставки НДС, поскольку в так называемый переходный период выбор ее определяется именно указанным моментом (моментом отгрузки) (письмо ФНС России от 23.10.2018 № СД-4-3/20667@) «О порядке применения налоговой ставки по НДС в переходный период».

Выручка в случае получения компенсации из бюджета в связи с государственным регулированием тарифов

«В соответствии с ПБУ 9/99, в случае когда договором оказания услуг предусмотрено получение организацией, непосредственно оказывающей услуги, сумм компенсации за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с государственным регулированием тарифов на эти услуги, выручка от оказания таких услуг признается в величине, равной сумме полученной (подлежащей получению) платы согласно установленному тарифу и сумме соответствующей компенсации в связи с государственным регулированием тарифов, предусмотренной договором».

Комментарий

Проблема, как и позиция Минфина России по ней, достаточно давняя (см., например, его письмо от 05.02.2001 № 04-02-02/07), возможно, целесообразность возвращения к ней была вызвана актуализацией вопроса об учете указанных в Рекомендациях бюджетных средств, зачастую называемых в документах об их выделении субсидиями, в связи с определением в середине текущего десятилетия порядка налогообложения

За одними и теми же терминами «субсидия», «компенсация» могут скрываться разные по своей экономической природе средства – выручка от реализации товаров, работ, услуг, учитываемая по правилам ПБУ 9/99 и средства поддержки, на которые распространяются нормы ПБУ 13/2000.

¹ В соответствии с ГК РФ у заказчика по договору подряда есть обязанность принять у подрядчика результат работ, а у заказчика по договору возмездного оказания услуг обязанности что-либо принимать у исполнителя нет. На основе этого в НК РФ работа определена как деятельность, имеющая материальный результат (есть что принимать), а услуга – как деятельность, у которой такой результат отсутствует, поскольку он потребляется заказчиком в процессе ее (ничего принимать, да и как можно не принять уже потребленное) (п. 1 ст. 702, п. 1 ст. 779 ГК РФ п.п. 4, 5 ст. 38 НК РФ).

субсидий налогом на прибыль (п. 4 ст. 271 НК РФ) и изменениями 2018 – 2019 гг. в порядке налогообложения их НДС (п. 2.1, подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ в ред., действующих с 01.01.2018 и 01.01.2019, ст. 4 Федерального закона от 03.08.2018 № 303-ФЗ).

В связи с этим важно иметь в виду, в том числе в целях бухгалтерского учета, что за одними и теми же терминами «субсидия», «компенсация» могут скрываться разные по своей экономической природе средства – выручка от реализации товаров, работ, услуг, учитываемая по правилам ПБУ 9/99, и средства поддержки, на которые распространяются нормы ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Когда организация не различает эти два вида получаемых из бюджет средств, считая все их не выручкой (доходом), она рискует получить претензии налоговых органов в занижении налоговой базы по НДС и налогу на прибыль, как правило, поддерживаемые судами (определения Верховного суда РФ от 20.04.2018 г. № 304-КГ18-3816 по делу ООО «Ямал-энерго», от 30.08.2018 № 301-КГ18-12452 по делу ООО «Чувашская энергосбытовая компания», от 14.06.2017 № 304-КГ17-6784 по делу АО «Омскэлектро», постановления АС Московского округа от 23.05.2018 № А40-48843/2017 по делу ООО «ИВА ХХI», АС Волго-Вятского округа от 07.11.2017 № А82-9323/2016 по делу ОАО «Рыбинская городская элетросеть» и др.).

Имеет также, полагаю, смысл обратить внимание на разъяснения Минфина России по налогу на прибыль, в которых дифференцируются разные виды компенсаций за счет средств бюджетов субъектов Российской Федерации в связи с государственным регулированием тарифов на эти услуги. Так, в письме от 21.11.2017 № 03-03-06/3/76700 указывается, что если предоставляемая субсидия была выделена в качестве

- недополученной выручки от реализации электрической энергии по регулируемому тарифу (то есть когда компенсируется разница между базовой ценой (тарифом) и фактической ценой реализации), то указанная субсидия подлежит отражению в составе доходов на дату реализации;
- компенсации убытка, полученного организацией от реализации



электрической энергии по регулируемому тарифу, то указанная субсидия подлежит отражению в составе доходов на дату поступления денежных средств на расчетный счет.

Иными словами, в первом случае в налоговом учете признаются доходы от реализации, во втором, по сути, внереализационный доход.

Должно ли сходное различие между выручкой и прочими доходами существовать и в бухгалтерском учете, то есть насколько отличается экономическая природа получаемых в этих двух ситуациях сумм, а если такое отличие есть, то должно ли – второй ситуации применяться ПБУ 13/2000 или достаточно ПБУ 9/99 и будет ли отличаться результат по одному и другому ПБУ? Все эти вопросы требуют рассмотрения, сейчас же отметим один из возможных подходов к ним.

Если исходить из сегодняшнего определения доходов от обычных видов деятельности в п. 5 ПБУ 9/99 как выручки от продажи продукции и товаров, поступлений, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (остальные ситуации из этого пункта к рассматриваемой ситуации не подходят), то суммы компенсации убытка, возникающего в связи с установлением регулируемых тарифов ниже себестоимости производства реализуемых товаров (работ, услуг), безусловно, образуют прочие доходы.

В то же время существует (наметилась) тенденция к более широкому пониманию доходов от обычных видов деятельности как любых доходов, возникающих в связи с ведением обычной для организации деятельности². И делается это, зачастую, под маркой сближения с МФСО.

Наметилась тенденция к более широкому пониманию доходов от обычных видов деятельности – не только как выручки от реализации товаров, работ, услуг, а как любых доходов, возникающих в связи с ведением обычной для организации деятельности.

² См., например, Рекомендацию НРБУ БМЦ Р-99/2018-ОК Лизинг «Доход от продажи предметов лизинга», принятую 21.12.2018.

По мнению автора, предмет лизинга, возвращенный лизингополучателем или изъятый у него лизингодателем, который последний собирается продать, становится для него не товаром, а долгосрочным активом, предназначенным для продажи (каковым он и назван в п. 78 МФСО (IFRS) 16 «Аренда»), в силу чего, несмотря на отражение в балансе в период возврата (изъятия) и продаж в составе оборотных активов, сама продажа его формирует в бухгалтерском учете и отчете о финансовых результатах прочие доходы и расходы, а не выручку от продаж и их себестоимость

По моему мнению, даже если согласиться, что МСФО свойственно именно такое расширительное понимание доходов от обычной деятельности³, то, имея в виду уже существующие возможности прямого применения МСФО в российском бухгалтерском учете (п. 7, 71, 5.1 ПБУ 1/2008), не следует делать это еще и путем небесспорного обоснования необходимости отступления от закрепленных в действующих ПБУ-ФСБУ правил бухгалтерского учета. С учетом сказанного полагаем, что компенсация убытка, образовавшегося ввиду превышения себестоимости производства товаров, работ, услуг, реализуемых по регулируемым ценам, над установленными тарифами, образует прочие доходы.

Сходные вопросы по квалификации доходов в виде бюджетных средств (субсидий) могут вставать при получении их продавцами в качестве компенсации скидок, предоставляемых покупателям; или налогоплательщикам акциза в форме возврата из бюджета определенной суммы акциза в соответствии с нормами гл. 22 НК РФ в ред. Федерального закона от 03.08.2018 № 301-ФЗ (в налоговом учете этот «акцизный» доход квалифицируется как внереализационный (п. 24 ст. 250 НК РФ)).

Пересчет в рубли стоимости активов и обязательств, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации

«В соответствии с ПБУ 3/2006 пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, используемых организацией для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли на отчетную дату распространен также на вложения во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственные запасы, средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты и другие активы, не перечисленные в пункте 7 ПБУ 3/2006. Разница, возникающая в результате указанного пересчета, подлежит зачислению в добавочный капитал организации».

³ На дилетантский взгляд автора, не являющегося специалистом по МСФО, более широкое в некоторых аспектах понимание в них доходов от обычной деятельности (например, включение в них процентного дохода (процентной выручки), возникающего от используемого в обычной деятельности финансового компонента (коммерческого кредита) (п. 82 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»)) не дает оснований для указанного расширительного понимания доходов от обычной деятельности в целом – особенно при формате представления расходов с использованием метода «по назначению расходов» или «по себестоимости продаж» (п. 103 МСФО (IAS) 1). Не дают, как представляется, таких оснований и Концептуальные основы представления финансовых отчетов (см., например, их п. 4.72).

Комментарии

1. Здесь Минфин России напоминает о нововведениях в ПБУ 3/2006, вступивших в силу с 1 января 2019 года, являющихся следствием исключения из п. 16 слов «перечисленных в пункте 7 настоящего Положения и» (п. 6 приложения к Приказу Минфина России от 09.11.2017 г. № 180н).

Таким образом, поскольку в комментируемых Рекомендациях речь идет о годовой отчетности за 2018 год, то несмотря на то что в 2018 году изменения в ПБУ 3/2006 не могли применяться, они, уже вступив в силу на момент подготовки годовой отчетности за 2018 год, должны в полной мере использоваться при ее составлении.

2. Кроме авансов, согласно п. 7, не пересчитываются в рубли после принятия к учету также акции, но в отличие от авансов они не названы в Рекомендациях в числе пересчитываемых на отчетную дату объектов учета (к другим не перечисленным в данном пункте активам они относятся не могут). Но если пересчитываются авансы, не относящиеся к монетарным активам (статьям) согласно п. 8, 16 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов», то нет никаких причин не осуществлять пересчет стоимости таких же немонетарных активов, как акции.

3. В Рекомендациях говорится о пересчете не перечисленных в п. 7 ПБУ 3/2006 других активов. В качестве относящихся на первый взгляд к таким активам примера можно назвать предоставленные процентные займы и приобретенные в порядке уступки права требования, учитываемые (и займы, и права) как финансовые вложения. Но это только на первый взгляд, потому что, не будучи названы в п. 7 ПБУ 3/2006 в качестве конкретных объектов учета, они могут считаться упомянутыми в нем в качестве обобщающей формулировки «средства в расчетах», в связи с чем и подлежат пересчету где бы они не использовались (письмо Минфина России от 29.01.2008 № 07-05-06/18 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2007 год»).

Несмотря на то, что в 2018 году изменения в ПБУ 3/2006 не могли применяться, они, уже вступив в силу на момент подготовки годовой отчетности за 2018 год, должны были в полной мере использоваться при ее составлении.

4. В Рекомендациях сказано только о пересчете не перечисленных в п. 7 ПБУ 3/2006 других активов. А есть ли не названные в нем обязательства, вопрос о пересчете которых, как минимум, не урегулирован в ПБУ 3/2006 напрямую? Есть! – например, оценочные обязательства, которые могут быть выражены или даже подлежать исполнению в иностранной валюте. Полагаем, что в этом случае оценочные обязательства, безусловно, должны пересчитываться в рубли на отчетную дату в качестве будущих «средств в расчетах».

Думается, что по этой же логике как будущие «средства в расчетах» Минфин России еще до внесения рассматриваемых изменений в ПБУ 3/2006 рекомендовал систематически пересчитывать в рубли выраженную в иностранной валюте «не предъявленную к оплате начисленную выручку» (приложение к письму Минфина России от 28.01.2010 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2009 год», п. 3 приложения к приказу Минфина России от 09.11.2017 № 180н).

Раскрытие данных о доходах и расходах некоммерческой организации

«Отчет о финансовых результатах не определен в качестве отдельного бухгалтерского отчета некоммерческих организаций. Вместе с тем с учетом существенности данных о доходах и расходах некоммерческая организация должна раскрывать их:

1) непосредственно в отчете о целевом использовании средств. При этом некоммерческая организация вправе самостоятельно определять детализацию показателей по статьям данного отчета;

2) в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств. При этом информация о доходах и расходах раскрывается применительно к составу показателей отчета о финансовых результатах».

Комментарии

К данной части Рекомендаций представляется применимым сказанное относительно состава показателей бухгалтерской отчетности и их детализации комментарии к разделу Рекомендаций «Определение состава показателей бухгалтерской отчетности».

В дополнение к этому можно напомнить, что для некоммерческих организаций результат «реформации» сальдо доходов и

расходов в данные баланса представляется в нем в отличие от коммерческих организацией не по группе статей «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток)», а по группе статей «Целевые средства», и что в обозримом будущем вопросы составления бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций должны будут быть урегулированы отдельным ФСБУ (пп. 12, 15 Информации Минфина России «Об особенностях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности некоммерческих организаций (ПЗ-1/2015)», п. 1.9 раздела I Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 – 2020 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 18.04.2018 № 83н).

Досрочное применение правил ФСБУ

«Нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету могут предусматривать возможность добровольного применения организацией утвержденных правил бухгалтерского учета до наступления срока их обязательного применения. Такая возможность установлена, например, ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденным приказом Минфина России от 16 октября 2018 г. № 208н.

При этом, согласно части 7 статьи 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

Исходя из ПБУ 1/2008, организация, воспользовавшаяся такой возможностью, должна раскрыть в бухгалтерской отчетности данный факт».

Комментарии

1. Кроме ФСБУ 25/2018, указание на возможность досрочного применения содержат новые редакции ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» и ПБУ 13/02 «Учет государственной помощи» (п. 2 приказов Минфина России от 20.11.2018 № 236н, от 04.12.2018 № 248н).

2. В Рекомендациях аудиторам за 2017 год было отмечено, что вступление в силу п. 71 ПБУ 1/2008 не предполагает обязательного внесения изменений в учетную политику организации, в том числе в части способов ведения бухгалтерского учета, разработанных самостоятельно до вступления в силу приказа Минфина России от 28.04.2017 № 69н.

Имелось в виду, что если при отсутствии в ПБУ способа учета конкретных ФХЖ самостоятельная разработка его на основе

Для некоммерческих организаций результат «реформации» сальдо доходов и расходов в данные баланса представляется в нем в отличие от коммерческих организацией не по группе статей «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток)», а по группе статей «Целевые средства».

Организации, впервые вступающие в арендные отношения после 5 января 2019 года, должны или разработать способ их учета на основе МСФО (IFRS) 16 «Аренда», или начать досрочно применять ФСБУ 25/2018 как более простой вариант.

методов учета аналогичных или связанных ФХЖ, представленных в ПБУ (как в первом источнике «подсказки» согласно п. 7 ПБУ 1/2008 в прежней редакции), дает иной результат (способ), нежели обращение с этой же целью к МСФО (как первому источнику аналогии согласно п. 7.1 новой редакции ПБУ 1/2008), то организация, разработавшая способ учета на основе ПБУ, может не менять его на метод, который был бы создан на основе МСФО. Но из этого же следовало, что организации, впервые сталкивающиеся с ФХЖ, способ которых не установлен в ПБУ-ФСБУ, после вступления в силу с 6 августа 2018 года п. 7.1 ПБУ 1/2008, должны разрабатывать соответствующий способ учета, прежде всего путем обращения к МСФО.

Соответственно для организаций, бывших стороной договора аренды и до 6 августа 2017 года, и до вступления в силу 6 января 2019 года приказа Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (далее – приказ № 208н), досрочное применение ФСБУ 25/2018 – дело сугубо добровольное. Ведь тот способ, которым они учитывали аренду, не был установлен нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету⁴ и поэтому являлся самостоятельно разработанным, менять его нет необходимости до отчетности за 2022 год. Однако организации, впервые вступающие в арендные отношения после 5 января 2019 года, у которых нет самостоятельно разработанного способа их учета, должны или разработать его в соответствии с п. 7.1 ПБУ 1/2008 на основе МСФО (IFRS) 16 «Аренда», или начать досрочно применять ФСБУ 25/2018 как более простой вариант (помочь в этом может Рекомендация НРБУ БМЦ Р-97/2018-КпР «Первое применение ФСБУ 25», принятая 17 декабря 2018 г.).

Таким образом, в силу указанной альтернативы и очевидного в ней выбора в пользу ФСБУ 25/2018 для организаций, не составляющих консолидированную отчетность или отчетность юридического лица по МСФО, для организаций, впервые вступающих в арендные отношения после 5 января 2019 года, применение ФСБУ 25/2018 становится, по сути, обязательным. И оно

может начаться в любой момент в течение года, как только возникнут арендные отношения, не являясь при этом в силу п. 10 ПБУ 1/2008 изменением учетной политики.

3. Отсутствие в приказе № 208н какого-либо упоминания о «судьбе» Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (приложение 1 к приказу Минфина России от 17.02.97 № 15, далее – Указания) может иметь два объяснения. Первое: указания и так уже являются недействующими с момента вступления в силу нового Закона «О бухгалтерском учете», поэтому и нечего признавать их утратившими силу. Основывается это предположение на неоднократно излагавшейся автором следующей логике.

Согласно п. 1 ст. 30 действующего Закона «О бухгалтерском учете» до утверждения новых ФСБУ применяются правила бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные Минфином России до вступления в силу данного закона. Соответственно речь идет о правилах, утвержденных в соответствии с прежним законом «О бухгалтерском учете». Согласно же уже упоминавшемуся п. 2 ст. 5 этого прежнего закона из всех утверждаемых Минфином России видов документов по бухгалтерскому учету правила бухгалтерского учета (как и его способы, о чем уже говорилось в сноске 11 настоящей статьи) содержались только в ПБУ.

Следовательно, согласно п. 1 ст. 30 нового Закона «О бухгалтерском учете» из всех видов документов, утвержденных Минфином России в соответствии с прежним законом «О бухгалтерском учете», применению подлежат только ПБУ. А предусмотренные подп. «в» п. 2 ст. 5 прежнего закона «О бухгалтерском учете» методические указания по бухгалтерскому учету, в том числе Указания, не применяются как не содержащие правил бухгалтерского учета (более того, они даже не относятся к нормативным актам по бухгалтерскому учету, о чем, согласно правилам русского языка, свидетельствует буква «и» после слов «другие нормативные акты»).

Но эта логически красивая и нормативно стройная гипотеза опровергается практикой. Так, например, когда в конце 2014 года утратила силу ст. 31 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой

⁴ Согласно п. 2 ст. 5 ранее действовавшего Закона «О бухгалтерском учете» (от 21.11.1996 № 129-ФЗ), из всех утверждаемых Минфином России видов документов по бухгалтерскому учету способы учета содержали только ПБУ, а План счетов и инструкция по его применению, единственно содержащий положения по учету аренды, согласно разъяснениям в письме Минфина России от 15.03.2001 № 16-00-13/05 «О применении нового плана счетов бухгалтерского учета», в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ является документом, не носящим нормативно-правовой характер.

аренде (лизинге)», то встал вопрос, а подлжит ли применению норма Указаний о возможности учитывать предмет лизинга по договоренности сторон на балансе лизингодателя или лизингополучателя. И Минфин России, несмотря на уже почти 2-летнее действие нового Закона «О бухгалтерском учете», дал на этот вопрос утвердительный ответ: после того как утратила силу ст. 31 Закона № 164-ФЗ, порядок бухгалтерского учета лизингового имущества продолжает регулироваться Указаниями (Информационное сообщение от 17.11.2014 № ИС-учет-1).

Кроме того, лишь в прошлом году Минфин России впервые не стал ссылаться в Рекомендациях по проверке годовой бухгалтерской отчетности на какие-либо Методические указания по бухгалтерскому учету (которых на сегодняшний день семь), а, например, ФНС России ссылалось на Методические указания – по бухгалтерскому учету основных средств и в 2018 году (письмо от 14.05.2018 № БС-4-21/9061@). А Банк России так вообще неоднократно указывал в 2018 году, что так как федеральными и отраслевыми стандартами порядок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности при осуществлении реорганизации не урегулирован, некредитные финансовые организации применяют приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» (Разъяснения Банка России «По вопросам, связанным с применением Положения Банка России от 28.12.2015 № 527-П на 11 апреля 2018 года», Разъяснения «По вопросам, связанным с применением Положения Банка России от 02.09.2015 № 486-П» и др.).

Так что на практике такой жанр регулирующих бухгалтерский учет документов, принятых до вступления в силу нового Закона «О бухгалтерском учете», как методические указания по бухгалтерскому учету, вполне себе живет и применяется.

Поэтому скорее всего все гораздо проще: Указания автоматически перестают действовать с отчетности за 2022 год, когда применение ФСБУ 25/2018 станет обязательным или с момента его добровольного досрочного применения просто в силу приоритета более позднего порядка учета лизинговых отношений перед предыдущим порядком их учета. Дополнительно эта приоритетность усиливается еще и тем, что более поздний порядок установлен документом более высокого

юридического уровня, чем предыдущий. На правила о подчинении нижестоящих по юридической силе актов вышестоящим и на то, что в случае возникновения коллизий между нормами актов одного уровня действуют правила «последующий акт отменяет предыдущие», даже если в последующем акте отсутствует специальное предписание об отмене ранее принятых законоположений неоднократно указывал Конституционный суд РФ (Постановление от 28.03.2017 № 10-П, Определение от 09.02.2017 № 215-О и др.).

4. Конечно, до 2022 года, с отчетности за который ФСБУ 25/2019 станет обязательным к применению, еще далеко, но ближе 2020, с отчетности за который станет обязательным применение новой редакции ПБУ 18/02. Поэтому хотелось бы видеть разъяснение Минфина России о том, что под «отчетностью за год» имеется в виду отчетность за любой период соответствующего – 2020, 2022 года, то есть в том числе и промежуточная, а не только годовая отчетность.

При ином понимании придется весь год вести учет по одним, а годовую отчетность составлять по другим правилам, как это получилось в случае с новой редакцией ПБУ 19/02, из-за чего, как представляется, Минфин России и отказался от использованной в ней формулировки о применении нового документа с 1 января нового года. Тем не менее довольно часто приходится встречаться с толкованием формулировки «с отчетности за год» как подразумевающей только годовую отчетность.

И далеко не все помнят применимые в рассматриваемой ситуации разъяснения, дававшиеся регулируемыми органами в связи с формулировкой п. 7 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» о вступлении его в силу начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год. Согласно этим разъяснениям, несмотря на наличие в указанной формулировке слова «годовой», формы промежуточной бухгалтерской отчетности 2011 года, то есть составляемые до вроде бы вступления в силу приказа о новых формах отчетности, должны, тем не менее, соответствовать формам годовой бухгалтерской отчетности за этот год (письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторам по проверке годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2010 год», письмо ФНС России от 18.04.2011 № КЕ-4-3/6116@ «О представлении промежуточной бухгалтерской отчетности»).

Указания по бухучету операций лизинга автоматически перестают действовать с отчетности за 2022 год, когда применение ФСБУ 25/2018 станет обязательным или с момента его добровольного досрочного применения.

Раскрытие информации о применении ФСБУ с учетом МСФО

«В соответствии с п.7 ПБУ 1/2008 организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО консолидированную финансовую отчетность (финансовую отчетность организации, не создающей группу), вправе при формировании учетной политики не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный ФСБУ, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО.

В отношении каждого непримененного способа ведения бухгалтерского учета, установленного ФСБУ, организация должна раскрыть информацию, указанную в п. 20.1 ПБУ 1/2008 с учетом его п. 17. При этом ПБУ 1/2008 не требует приводить значения показателей бухгалтерской отчетности организации, которые были изменены в связи с неприменением способа ведения бухгалтерского учета, установленного ФСБУ».

Комментарии

Последней приведенной выше фразой Минфин России обращает внимание на то, что «неприменение неприменению – рознь», что важен не только сам факт неприменения правил ФСБУ, но и его причины. Потому что ими могут быть обстоятельства, указанные не п. 7, а п. 7.3 ПБУ 1/2008, дающем право организации в исключительных случаях отступить от правил, установленных ФСБУ, если применение их приводит к недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности (точности ради отметим, что в п. 7.3 в отличие от п. 7 говорится не о неприменении правил ФСБУ, а об отступлении от них).

В этом втором случае организация должна раскрыть значения всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, которые были изменены в результате отступления от правил ФСБУ, как если бы отступление не было сделано, и величину корректировки каждого показателя (п. 20 ПБУ 1/2008).

То есть при «отступлении» от правил ФСБУ – даже в сторону правил МСФО, но организацией, не составляющей по МСФО отчетность в целом, требования к раскрытию получившихся последствий гораздо более строгие, чем при «неприменении» правил ФСБУ в

пользу правил МСФО организацией, составляющей отчетность в целом в соответствии с последними.

Формирование учетной политики дочерними обществами

«Согласно ч. 14 ст. 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете», экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. При этом стандарты экономического субъекта, имеющего дочерние общества, не должны создавать препятствия осуществлению дочерними обществами своей деятельности.

Экономический субъект, являющийся основным обществом, который в силу п. 7 ПБУ 1/2008 может не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный ФСБУ (когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики основного общества требованиям МСФО), вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению дочерними обществами, руководствуясь ФСБУ с учетом требований МСФО.

Однако дочерние общества применяют положения стандартов основного общества, предусматривающие соблюдение требований МСФО, в случае если на такие дочерние общества распространяется действие абзаца второго пункта 7 Положения».

Комментарии

Изложенная позиция является уступкой тем аудиторам, которые считают, что входящие в холдинг дочерние общества при составлении своей отчетности юридического лица могут применять нормы МСФО, включенные в корпоративную (общую для холдинга) учетную политику материнской компанией, составляющей консолидированную отчетность холдинга по МСФО, только в том случае, если сами составляют какую-либо отчетность по МСФО в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», то есть или консолидированную отчетность в качестве материнской компании субхолдинга, ценные бумаги которой котируются, или свою «личную» отчетность юридического лица, будучи, например, страховой компанией, или в соответствии с учредительными

Обязательное применение документа с отчетности «за ... год» понимается применение его при составлении первой же промежуточной отчетности за соответствующий год.

документами (все перечисленное случается достаточно редко).

Но вследствие этой уступки возникает противоречие, углы которого четко видны в Рекомендации. С одной стороны, согласно нормам Закона «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008, положения общехолдинговой корпоративной учетной политики, разработанной материнской компанией холдинга, обязательны для применения дочерними компаниями, с другой, какие-то из этих положений дочерние компании не имеют право применять, то есть они для них не обязательны. Так обязательны или не обязательны?

Также остается необъяснимой загадкой, каким таким образом включенные в корпоративную учетную политику правила МСФО могут препятствовать деятельности дочерних компаний. Да, могут, например, возникнуть дополнительные вопросы со стороны налоговых органов, поскольку могут увеличиться различия между данными отчета о прибылях и убытках и декларации по налогу на прибыль организаций, но, если считать это препятствием, о котором говорится в Законе «О бухгалтерском учете», то тогда вообще не надо было и начинать перевод российского бухгалтерского учета на МСФО в 1992 году.

Таким образом, не представляется возможным говорить о соответствии изложенной позиции некоторых аудиторов бухгалтерскому законодательству.

Отметим, также, что в Рекомендации НРБУ БМЦ Р-87/2017-КПР «Унификация учетной политики по ФСБУ и МСФО», принятой 23.10.2017, выражена противоположная позиция по рассматриваемому вопросу: применение дочерней организаций положений МСФО, содержащихся в документах, разработанных и утвержденных ее материнской

организацией в качестве обязательных к применению дочерними обществами, не зависит от того, составляет ли при этом дочернее общество свою финансовую отчетность по МСФО или не составляет (п. 3 Решения).

В связи с этим обратим внимание на то, что о рекомендациях Минфина России аудиторам или каких-либо других выпускаемых им документах, кроме ФСБУ и изменений в них, в Законе «О бухгалтерском учете» ничего не сказано, а рекомендации негосударственного регулятора в области бухгалтерского учета названы в ст. 21 данного закона в качестве одного из документов, регулирующих бухгалтерский учет. При том что в рекомендациях НРБУ БМЦ отражается основанная на нормах бухгалтерского законодательства позиция крупного бизнеса.

А он заинтересован, основываясь на этих нормах, сблизить – там и насколько они позволяют – правила составления отчетности по ФСБУ и МСФО, с тем чтобы сделать максимально прозрачной и достоверной бухгалтерскую отчетность, заодно рационализировав затраты на ее составление.

Составление консолидированной финансовой отчетности

Комментарии

Аналогичный раздел регулярно включается Минфином России в рекомендации по аудиту годовой бухгалтерской отчетности, отличаясь каждый раз лишь принятыми в очередном году документами Межведомственной рабочей группы по применению МСФО, образованной Минфином России. И поскольку такой раздел комментировался автором, например, в прошлом году, то необходимости в новом обращении к нему нет. 

Вопрос о применении дочерней организаций положений МСФО, содержащихся в документах, разработанных и утвержденных ее материнской организацией в качестве обязательных к применению дочерними обществами требует дальнейшего обсуждения.

Л.С. Васнецова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Обзор писем Минфина России

Восстановление НДС на момент зачета предоплаты по расторгнутому договору в счет другого договора

При расторжении договора на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) и проведении зачета на сумму ранее перечисленной по нему оплаты или частичной оплаты в счет другого договора покупателю не нужно восстанавливать НДС, принятый с предоплаты к вычету.

Письмо Минфина России от 08.02.2019 № 03-07-11/7650

Стоимость переданной в аренду полимерной тары, не являющейся амортизируемым имуществом, можно включить в полную сумму в состав материальных расходов.

Налог на прибыль при безвозмездном получении имущества от иностранной организации, в которой участвует получающая организация

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от организации при условии, что уставный капитал передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада получающей организации и на день передачи имущества получающая организация владеет указанным вкладом в уставном капитале на праве собственности (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Доход в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от иностранной организации, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль, если:

- иностранная организация не включена в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) (утв. Приказом Минфина России от 13.11.2007 № 108н);
- при соблюдении иных требований подпункта 11 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса РФ.

При квалификации передаваемого имущества следует учитывать применимое законодательство иностранных государств и Федеральный закон № 39-ФЗ.

Письмо Минфина России от 19.02.2019 № 03-03-06/1/10527

Налог на прибыль со стоимости полимерной тары, не относящейся к амортизируемому имуществу, при передаче ее в аренду

Стоимость имущества, не признаваемого в качестве амортизируемого, учитывается для целей налогообложения прибыли в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса РФ. А это значит, что стоимость переданной в аренду полимерной тары, не являющейся амортизируемым имуществом, может быть включена в состав материальных расходов в полной сумме.

Письмо Минфина России от 19.02.2019 № 07-01-09/10431

Начисление амортизации в отношении имущества, полученного в рамках концессионного соглашения

Налогоплательщик, получивший имущество в качестве объекта концессионного соглашения, вправе начислять амортизацию по указанному объекту. При этом первоначальная стоимость такого имущества для целей налога на прибыль организаций определяется как рыночная стоимость такого имущества, определенная на момент его получения и увеличенная на сумму расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и доведение такого имущества до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Письмо Минфина России от 26.03.2019 № 03-03-06/1/20531

НДФЛ и страховые взносы с компенсации расходов на медицинские услуги, оказанные ребенку сотрудника

Выплата сотруднику компенсации расходов по оплате медицинских услуг, оказанных его ребенку, не подлежит обложению НДФЛ при соблюдении условий пункта 10 статьи 217 Налогового кодекса РФ. Однако взносы на такую компенсацию все же следует начислить, так как в перечне статьи 422 Налогового кодекса РФ она не указана.

Письмо Минфина России от 01.04.2019 № 03-15-05/22335

НДФЛ при выплате дивидендов физлицу более одного раза в налоговом периоде

При выплате налоговым агентом налогоплательщику денежных средств (дохода в натуральной форме) более одного раза в течение налогового периода исчисление

Компенсация сотруднику расходов на оплату медицинских услуг, оказанных его ребенку, облагается страховыми взносами.

суммы налога производится нарастающим итогом с зачетом ранее уплаченных сумм налога (п. 12 ст. 226.1 НК РФ). Но к доходам в виде дивидендов данный пункт Налогового кодекса РФ не применяется.

Письмо Минфина России от 01.04.2019 № 03-04-06/22297

М.А. Никифорова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Обзор писем ФНС России

Ответственность за неисполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов лежит на юридическом лице, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство).

Ответственность юридического лица за свой филиал

В связи с тем, что филиалы и иные обособленные подразделения лишь исполняют обязанности по уплате налога, все юридически значимые действия должны проводиться только в отношении юридических лиц.

Ответственность за неисполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство).

Письмо ФНС России от 04.02.2019 № ЕД-4-15/1800

Представление единой отчетности по налогу на имущество организаций

В отношении объектов недвижимого имущества, которые располагаются на территориях разных субъектов РФ, налоговая база исчисляется в целом (по субъекту) без определения налоговой базы по муниципальному образованию и налог уплачивается по месту нахождения указанного объекта недвижимости, то есть по месту постановки организации на учет в налоговом органе по местонахождению указанного объекта.

Что касается возможности представлять с 2019 года единую налоговую отчетность в отношении всех объектов недвижимого имущества, то налогоплательщик должен самостоятельно оценить, соблюдается ли совокупность условий, указанных в письме от 21.11.2018 № БС-4-21/22551@.

Письмо ФНС России от 12.02.2019 № БС-4-21/2335

«Ввозной» НДС можно заявить к вычету без платежного поручения

Документом, подтверждающим уплату НДС в целях применения вычета по импортированному товару, может являться декларация, в которой содержатся сведения, свидетельствующие о выпуске товаров в соответствующей таможенной процедуре, а также данные об исчисленном и уплаченном налоге по соответствующему коду вида платежа.

Письмо ФНС России от 22.02.2019 № СД-4-3/3108@

Налог на имущество физлиц ИП на ПСН

Налог на имущество уплачивается предпринимателем на патентной системе налогообложения (ПСН) только в отношении того имущества, которое не используется при осуществлении видов предпринимательской деятельности для применения ПСН, а также независимо от фактического использования (в отношении объектов, определяемых согласно пункту 7 статьи 378.2 Налогового кодекса РФ, и с учетом особенностей, предусмотренных абзацем 2 пункта 10 статьи 378.2 Налогового кодекса РФ).

Письмо ФНС России от 22.02.2019 № БС-4-21/3145

Отражение инвестиционного налогового вычета в декларации по налогу на прибыль организаций

До того момента, пока декларация по налогу на прибыль будет соответствовать изменениям в законодательстве РФ, касающихся инвестиционного налогового вычета, ФНС рекомендует уменьшать на сумму инвестиционного налогового вычета показатель по строке 200 Листа 02 налоговой декларации.

В дополнение к письму от 10.03.2016 № БС-4-11/3852@ ФНС разработала новые контрольные соотношения для проверки 6-НДФЛ, теперь показатели из 6-НДФЛ требуется соотносить с данными расчета по страховым взносам.

Компании с обособленными подразделениями в отношении авансов (налога), исчисленных для перечисления в бюджеты субъектов РФ, уменьшают показатели строк 070 Приложений № 05 к Листу 02 налоговой декларации. Суммирование данных по строкам 070 Приложений № 5 к Листу 02 налоговой декларации сформирует показатель по строке 200 Листа 02 уже с учетом инвестиционного налогового вычета. Уменьшение налога, перечисляемого в федеральный бюджет, производится по строке 190.

Расчет инвестиционного налогового вычета рекомендуется представлять по форме, прилагаемой к письму.

Письмо ФНС России от 01.03.2019 № СД-4-3/3752

Новая декларация НДС – новые контрольные соотношения

В связи с вступлением в силу Приказа ФНС России от 28.12.2018 № СА-7-3/853@ контрольные соотношения декларации по НДС претерпели изменения. Так, в соотношение 1.4 добавили строки 041 и 042 из раздела 3, где отражаются операции, облагаемые НДС по ставке 18% и 18/118. Изменения позволят распознать занижение налога к уплате. Аналогичная цель и у соотношения 1.26. Только в нем теперь не одно, а два равенства.

Письмо ФНС России от 19.03.2019 № СД-4-3/4921@

Форма 6-НДФЛ: дополнительные контрольные соотношения

В дополнение к письму от 10.03.2016 № БС-4-11/3852@ ФНС разработала новые контрольные соотношения для проверки 6-НДФЛ. Теперь показатели из 6-НДФЛ требуется соотносить с данными расчета по страховым взносам (РСВ). Разница строк 020 и 025 6-НДФЛ должна быть больше или равна значению строки 030 из приложения 1 раздела 1 РСВ.

Письмо ФНС России от 20.03.2019 № БС-4-11/4943@

Страховые взносы по пониженному тарифу при превышении предельной базы

Плательщики страховых взносов, применяющие пониженные тарифы страховых взносов в соответствии со статьей 427 НК РФ, не исчисляют и не уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование по тарифу 10% с сумм выплат, превышающих предельную величину базы для исчисления страховых взносов по данному виду страхования.

Письмо ФНС России от 21.03.2019 № БС-4-11/5055@

2-НДФЛ в отношении доходов работников закрытого обособленного подразделения

После закрытия обособленного подразделения и непредставления им до снятия с учета справок 2-НДФЛ налоговый агент представляет справки по форме 2-НДФЛ в отношении работников данного обособленного подразделения в налоговый орган по месту постановки на учет по месту нахождения налогового агента.

Налоговый агент в таких справках должен указать свои ИНН и КПП, а ОКТМО закрытого обособленного подразделения.

Письмо ФНС России от 01.04.2019 № БС-4-11/5938@

ИНН и КПП при заполнении крупнейшими налогоплательщиками титульного листа декларации (расчетов) по налогу на имущество организаций

При заполнении титульного листа налоговой отчетности по налогу на имущество организаций, представляемой налогоплательщиками, отнесенными в соответствии со статьей 83 Налогового кодекса РФ к категории крупнейших, ИНН и КПП по месту нахождения организации указываются согласно свидетельству о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту нахождения (5 и 6 разряды КПП – «01»).

Письмо ФНС России от 03.04.2019 № БС-4-21/6107@

А.А. Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: март – апрель 2019

Госконтракты помогают вычесть НДС

Запретив вычет НДС, инспекция указала: у подрядчика нет ресурсов для деятельности. Организация не согласилась. Ведь в проверяемом периоде контрагент работал по госзаказам. Их выполнение не оспаривается. Это показало реальность деятельности партнера. И стало одним из обстоятельств, свидетельствующим о законности вычета (постановление АС Московского округа от 13.03.19 № А40-194989/2017).

Для победы в суде недостаточно ссылаться на госзаказы контрагента. Это вспомогательный довод. Были и другие аргументы. В частности, осмотрительность при выборе партнера, а также штатное расписание фирмы и заключение эксперта. Из последнего ясно: собственных сотрудников предприятия недостаточно для завершения всех заявленных работ. Значит, подрядчик необходим. Его счета-фактуры не опровергнуты. Следовательно, неправилен отказ в вычете НДС.

Передача учета в одну компанию – не повод для отказа в вычете

Учет у покупателя и его контрагентов ведет одна бухгалтерская компания. Это, по мнению инспекции, показывает взаимозависимость всех предприятий. Значит, налогоплательщик знал о нарушениях продавцов. И не может вычесть НДС по их счетам-фактурам.

Вместе с тем в бухгалтерской компании работают 70 бухгалтеров. Значит, у нее много клиентов. Так что налогоплательщик мог случайно выбрать фирму, которая обслуживает контрагентов. И даже если выбор намеренный, то его легко объяснить. Например, положительными отзывами либо введением общих правил с поставщиками. Инспекция не доказала, что бухгалтерская компания обеспечила уход от налогов или извещала о чужих нарушениях. Значит, не доказана осведомленность налогоплательщика, не установлена и взаимозависимость. Отказ в вычете НДС недопустим (постановление АС Московского округа от 10.04.19 № А40-232852/2016).

Суд против штрафа за занижение квартальных взносов

Если занижены страховые взносы за год, то взимают 20-процентный штраф. Иное дело, когда взносы искажены по отчетности за другой период. Например, за первый квартал, полугодие или девять месяцев. Тут штраф недопустим – решил АС Московского округа (постановление от 07.03.19 № А41-301/2017). Ведь наказывают за занижение «базы для исчисления страховых взносов» (п. 1 ст. 122 НК РФ). Ее определяют по итогам расчетного периода. То есть года (п. 1 ст. 423 НК РФ). Поэтому до окончания года нельзя говорить о занижении – считают и в Верховном суде. Он также отменял санкции (определения от 10.09.18 № 198-ПЭЖ18 и от 18.04.18 № 305-КГ17-20241).

Дополнительный аргумент в пользу компании – пункт 3 статьи 58 НК РФ. Он прещает привлечение к ответственности, когда нарушен порядок исчисления авансовых платежей. Это актуально и для взносов (п. 7 ст. 58 НК РФ).

Арбитраж отменил увеличение взносов для опоздавших

Компания поздно уведомила соцстраховцев об основной деятельности (это стоило сделать не позднее 15 апреля). Ей повысили ставку взносов на страхование от несчастных случаев. Она утверждена по самому травмоопасному виду деятельности из закрепленных за юрлицом в ЕГРЮЛ. Это соответствует пункту 5 Порядка, одобренного приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.06 № 55.

АС Московского округа признает данный пункт, если у чиновников вообще нет сведений о фактической деятельности. В изучаемой ситуации документы сданы,

Расходы на бухгалтерские услуги относятся к прочим. И уменьшают облагаемую прибыль.

а опоздание – не повод игнорировать информацию. Из нее ясно: основной вид деятельности неизменен. Значит, нет причин для роста взносов (постановление от 02.04.19 № А40-158423/2018).

Суд учитывает и другие аргументы. К примеру, баланс или расчет по форме 4-ФСС. Там указан код основной деятельности. Ее ставка совпадает с используемой компанией. Следовательно, повышение ставки незаконно (постановления от 09.04.19 № А40-132350/2018 и от 21.03.19 № А40-155248/2018). Можно сослаться и на договоры с покупателями. Они позволяют подтвердить основной вид бизнеса. Не запрещено опираться и на кадровые документы. В частности, на штатное расписание. Оно покажет: у фирмы нет специалистов по деятельности, установленной фондом.

Вид деятельности можно уточнить

В документах, сданных в отделение ФСС России, организация неправильно указала основной вид деятельности. Из-за этого платила завышенные взносы на страхование от несчастных случаев. Потом компания выявила и исправила ошибку. Фонд не признал наличие переплаты, но проиграл в суде (постановление АС Московского округа от 15.03.19 № А40-241282/2017). Ведь исправления соответствуют Порядку, одобренному приказом Минздравсоцразвития России от 31.01.06 № 55. Он требует определять ставку от осуществляемой деятельности.

Для корректировки в фонд надо выслать уточненные документы, подтверждающие основной вид деятельности. Еще отправляют уточненные расчеты по взносам на страхование от несчастных случаев (форма 4-ФСС). В них вносят пониженную ставку. Отчетность сдают за все время, когда взносы были завышены.

Банковская гарантия – не основание для вычета

Расторгнут договор, по которому получен аванс. Эти средства компания не отдала бывшему заказчику. Но их вернул банк, выдавший гарантию по обязательствам налогоплательщика. Ссылаясь на это, налогоплательщик вычитал НДС, ранее определенный с аванса.

Вычет незаконен – решил АС Московского округа (постановление от 01.04.19 № А40-126599/2018). Он указал: организация не погасила и долг перед банком. Значит, она не вернула аванс. Не выполнено условие для вычета, введенное пунктом 5 статьи 171 НК РФ. Фирма сможет использовать вычет лишь «после возмещения... банку... средств, уплаченных покупателю» (письмо Минфина России от 05.06.18 № 03-07-11/38457).

Суд отменил единовременное списание затрат на демонтаж

Демонтаж недвижимости выполнен для создания новых основных средств. Значит, расходы на демонтаж надо включить в стоимость этих объектов. И уменьшать прибыль постепенно, через амортизацию. Так решил АС Московского округа в постановлении от 14.03.19 № А40-132412/2017. Его вывод совпадает с письмом Минфина России от 07.03.13 № 03-03-06/1/6914.

Иная ситуация, когда демонтаж не связан с созданием новых основных средств. Тут понесенные затраты сразу уменьшают прибыль в составе внереализационных расходов (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Производитель помог отстоять расходы по докомплектации

Расходы на докомплектацию техники показаны в документах недействующих подрядчиков и поставщиков. Значит, их нельзя признать. Недопустим и вычет НДС – решили чиновники.

Но они приводят все сведения на день проверки. А надо – на дату докомплектации. Тогда контрагенты работали, у них были склады и офисы. В этом налогоплательщик убедился, выезжая к руководителям партнеров. Информация о встречах и выездах предъявлена в суд. Там же указано: на дату сделки контрагенты платили налоги и сдавали отчетность.

В суд сданы и письма производителя оборудования. Из них ясно: отгружен базовый комплект и нужна доработка. Также в письмах есть примерный перечень комплектующих и подчеркнuto: они заводом не поставлены. Очевидна необходимость привлечения

Если компания вернула аванс, то в книге покупок регистрируют счет-фактуру, ранее оформленный при получении аванса и внесенный в книгу продаж. Запись в книге покупок выполняют после возврата средств контрагенту.

других контрагентов. Сотрудничество с ними подтверждено стандартными документами и косвенными доказательствами. В частности, показаниями перевозчиков и работников завода. Последние осмотрели технику и признали: установлены дополнительные узлы. Значит, спорные операции реальны, налоги доначислены незаконно (постановление АС Московского округа от 25.04.19 № А40-13288/2018).

Обед – не повод для отказа в выплатах от фонда

Сотрудник получил травму в обеденное время, но на территории предприятия. Значит, это несчастный случай на производстве. И отделение ФСС России неправомерно отказало в выплатах, положенных в подобной ситуации. Это вывод из постановления АС Московского округа от 14.03.19 № А40-229308/2017.

Суд, в частности, напомнил о статье 227 ТК РФ. Там перечислены несчастные случаи, расследуемые у работодателя. К ним относят и произошедшие «во время установленных перерывов». Такие перерывы не включают в рабочее время. Но они, как ясно из статьи 108 ТК РФ, входят в рабочий день. Поэтому несчастный случай нельзя относить к не связанным с производством.

В суде можно оспорить взносы с питания

Организация добровольно оплачивает питание для работников. С его стоимости она удерживает НДФЛ, но не определяет страховые взносы. Последние начислены чиновниками. Они ссылаются на письма Минфина России от 10.05.18 № 03-04-07/31223 и Минтруда России от 22.07.16 № 17-3/В-285.

Компания обратилась в суд. И напомнила об определении ВС РФ от 04.09.17 № 303-КГ17-6952. Там указано: взносы берут с тех выплат работникам, которые регулируются трудовыми отношениями. Это вывод из пункта 1 статьи 20.1 Федерального закона от 24.07.98 № 125-ФЗ и пункта 1 статьи 420 НК РФ. Фирма же не закрепила питание в трудовом договоре и в иных документах по расчету с персоналом. Его выдача не зависит от квалификации сотрудников, результатов работы, должности и т.д. Все это свидетельствует об отсутствии связи с трудовыми отношениями. Значит, нет причин для взносов: решил АС Московского округа (постановление от 27.03.19 № А40-208498/2018).

Подчеркнем: от взносов избавит только суд. Освобождение невозможно, если расходы на питание уменьшают облагаемую прибыль, а его выдача прописана в трудовом договоре или в других документах на оплату труда.

Неустойка не освобождена от НДФЛ

Организация не выполнила договор и выплачивает неустойку физическим лицам. Эта сумма не упомянута в статье 217 НК РФ (среди необлагаемых). Значит, нужно удерживать НДФЛ – напомнил АС Московского округа (постановление от 10.04.19 № А40-86651/2018). Вывод суда соответствует письму Минфина России от 01.10.18 № 03-04-05/69992.

На сумму неустоек уменьшают облагаемую прибыль (подп. 13 п. 1 ст. 265 НК РФ, письмо Минфина России от 11.08.15 № 03-03-06/1/46211). Если фирма работает по методу начисления, то расходы покажут после признания неустойки компанией (подп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ). Или после вступления в силу решения суда о необходимости уплаты неустойки.

При кассовом методе затраты возрастут на день оплаты неустойки. Тогда же их учтут плательщики сельхозналога. Что же касается «упрощенцев», то они не вычитают неустойки из налоговой базы (письмо Минфина России от 07.04.16 № 03-11-06/2/19835). Их нет в закрытом перечне издержек, отражаемых при УСН.

Нужна лицензия – не откладывайте уплату налогов

У предприятия есть налоговые долги. Так сказано в справке инспекции. Из-за этого компания не получила лицензию на операции с алкоголем. И обратилась в суд, пояснив: налоговые платежи сданы в банк за день до оформления справки. Они обеспечены средствами на счете. Значит, налоги перечислены (подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ). Сведения ИФНС ошибочны.

Арбитраж возразил: на день выдачи справки у инспекции не было информации о погашении долга. И главное – деньги еще не зачислены на бюджетный счет (они

С выплачиваемых неустоек не надо определять страховые взносы.

К нематериальным активам нельзя отнести те компьютерные программы, на которые у организации только неисключительные права.

поступили через четыре дня после перечисления). Если средства не зачислены на бюджетный счет, то их не относят к доходам бюджета. Это вывод из пункта 2 статьи 40 Бюджетного кодекса. Ссылаясь на него, АС Московского округа признал: справка достоверна (постановление от 25.03.19 № А40-121484/2018). Отказ в выдаче лицензии законен.

Фирме пришлось отвечать за неподвластные ей обстоятельства (несовпадение Налогового кодекса с Бюджетным и несвоевременность зачислений). Такой подход спорен. Это видно из решений других судов. Там близкие дела выигрывают организации (см. хотя бы постановления арбитражных судов Волго-Вятского округа от 14.06.18 № А31-2070/2017 и Северо-Западного округа от 24.01.19 № А66-3457/2018). Но АС Московского округа не обязан учитывать подобные решения. Для него важна позиция Верховного суда, а он пока что молчит. Это стоит учитывать столичным и подмосковным налогоплательщикам, если им нужна справка об отсутствии долгов. Тут лучше не откладывать перечисление налогов до дня получения справки. Из комментируемого дела ясно: налоги стоило внести хотя бы за пять дней до даты, на которую не должно быть непогашенных налогов. В тот же срок желательно завершить сверку с ИФНС.

Если работы не завершены, то могут отказать в вычете

Предприятие оплачивает создание базы данных, все права на которую будут у компании. Работы выполняют поэтапно. После завершения каждого этапа фирма получает счет-фактуру. И вычитает НДС.

ИФНС заявила о преждевременности вычета. Она указала: объект отнесут к нематериальным активам. Но это произойдет после завершения всех работ. Тогда и можно вычесть НДС. По окончании отдельного этапа еще не получена действующая база. Значит, нет нематериального актива, который надо учесть. А без принятия на учет невозможен вычет. Это ясно из пункта 1 статьи 172 НК РФ. Он доказывает правоту инспекции – заключил АС Московского округа (постановление от 07.03.19 № А40-74076/2018). Его вывод соответствует определению ВС РФ от 19.05.17 № 305-КГ17-5209.

Дополняющая форма избавила от штрафа

«Пенсионщики» оштрафовали за недостоверность формы СЗВ-М (на 500 рублей за каждого сотрудника, по которому допущена ошибка). Компания возразила: ошибки выявили не чиновники, а сама организация. Она исправила их, сдал дополняющие формы. Это сделано до принятия оспариваемого решения фонда. Значит, он неправомерно штрафует за уже несуществующие ошибки.

Нельзя наказывать и за несвоевременность дополняющих форм (в законодательстве нет срока их подачи). Поэтому решение фонда нужно отменить – заключил АС Московского округа (постановления от 16.04.19 № А40-136604/2018 и 10.04.19 № А40-100477/2018). Он напомнил о пункте 39 Инструкции, одобренной приказом Минтруда России от 21.12.16 № 766н. Им также запрещен штраф, если ошибки исправлены до их обнаружения фондом.

Если опоздание незначительно, то штраф могут снизить

Если штрафуют за несвоевременную подачу персонифицированных данных, то санкции могут уменьшить из-за смягчающих обстоятельств. К ним, в частности, относят незначительность просрочки. Она составила всего три рабочих дня. И штраф сокращен с 1 480 500 до 300 000 рублей (постановление АС Московского округа от 17.04.19 № А40-78813/2018).

Снижая санкции, АС Московского округа учитывает и другие смягчающие обстоятельства. Например, отсутствие прежних подобных нарушений (постановление от 11.09.15 № А40-190515/14). Или уплата страховых взносов, показанных в задержанной отчетности (постановление от 06.12.18 № А40-55068/2018).

Торговый сбор уменьшает доначисления

Столичная организация вносила торговый сбор. Он может уменьшать налог на прибыль. Так сказано в пункте 10 статьи 286 НК РФ. Компания не использовала эту норму (по ее данным, деятельность убыточна). И даже не отражала сбор в декларации по налогу на прибыль.

Выполнив проверку, ИФНС решила – данные об убытках ошибочны. Доначислен налог на прибыль. Обязана ли инспекция уменьшить его на торговый сбор? Чиновники ответили отрицательно, ссылаясь на отсутствие сбора в декларации. Только они не учли пункт 4 статьи 89 НК РФ, где указан предмет выездной проверки. Это правильность исчисления и уплаты налогов. Значит, надо учесть все ошибки. В том числе приводящие к излишней уплате налогов. И нужно определить действительные налоговые обязательства. Так сообщил АС Московского округа, заключив – из доначисленного налога на прибыль следовало вычесть сбор. Не сделав этого, ревизоры незаконно завысили налог, пени и штраф (постановление от 25.03.19 № А40-29074/2018).

Присоединение позволяет использовать нулевую ставку

К налогоплательщику присоединен единственный учредитель другой фирмы. От этой компании поступили дивиденды (начисленные после присоединения). Применима ли нулевая ставка налога на прибыль?

Для такой ставки нужно соблюдать сразу два условия. Во-первых, распорядиться хотя бы половиной уставного капитала (это выполнено). Во-вторых, владеть данной долей «не менее 365 календарных дней непрерывно» (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ). Если исчислять срок со дня присоединения, то он еще не истек. И инспекция запретила нулевую ставку. Она доначислила налог по основной, введенной для дивидендов, – 13 процентов (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ). Это соответствует письму Минфина России от 07.02.19 № 03-03-06/1/7519.

Организация не согласилась. Ведь к ней перешли «права и обязанности присоединенного» (п. 2 ст. 58 ГК РФ). В том числе права, следующие из участия в уставном капитале. Вдобавок Пленум ВС РФ указал: реорганизация не влияет на расчет сроков исковой давности (п. 6 постановления от 29.09.15 № 43). По аналогии это применимо и к иным срокам. В том числе к связанному с налогом. Его надо определять с учетом времени, когда долей владела присоединяемая компания. Тогда срок составит не менее 365 дней. Значит, нулевая ставка обоснованна. Доначисления неправомерны – заключил АС Московского округа (постановление от 28.03.19 № А40-62146/2018). 🟡

Если присоединяемая фирма не успела вычесть НДС по полученному счету-фактуре, то вычет может использовать правопреемник (п. 5 ст. 162.1 НК РФ).

М. В. Буланцов, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ, аудитор, член Российского союза аудиторов

Бухгалтерский и налоговый учет программного обеспечения

Организация на общей системе налогообложения приобрела ключи доступа к базам обновления на сервере германской компании. Лицензионного договора нет, его заключение не предусмотрено. Ключи доступа представляют собой программный код, позволяющий контрагенту организации обновлять свое программное обеспечение в течение определенного периода времени. Сама организация не планирует использовать коды доступа в своей деятельности, они будут проданы покупателю по договору поставки (или купли-продажи).

Как организации правильно отразить операции в бухгалтерском и налоговом учете?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

Программное обеспечение (ключи доступа) в анализируемой ситуации возможно учитывать на счете 44 «Расходы на продажу» либо на счете 97 «Расходы

будущих периодов» в случае, если таких ключей несколько и когда права на такое ПО предполагается использовать в течение нескольких отчетных периодов. При продаже ключей доступа покупателю образуется выручка, а стоимость ключей доступа списывается в расходы. Налоговый учет аналогичен бухгалтерскому.

Программное обеспечение, которое не будет использоваться в деятельности организации, а предназначено для продажи, нельзя отнести к нематериальным активам.

Обоснование позиции

Бухгалтерский учет

Учитывая тот факт, что неисключительные права на указанное в вопросе программное обеспечение (ключи доступа) приобретены Организацией для извлечения прибыли путем дальнейшей продажи Покупателю, полагаем, что понесенные затраты возможно учесть в составе расходов по обычным видам деятельности (п.п. 5, 7 ПБУ 10/99 «Расходы организаций», далее – ПБУ 10/99).

По общему правилу расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (п. 18 ПБУ 10/99). В то же время, согласно п. 19 ПБУ 10/99, в тех случаях, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках путем их обоснованного распределения между отчетными периодами.

Согласно п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

В отношении приобретения прав использования результатов интеллектуальной деятельности, производимых в виде фиксированного разового платежа, такой порядок предусмотрен п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Однако программное обеспечение (ПО), которое не будет использоваться в деятельности Организации, а предназначено для продажи, нельзя отнести к нематериальным активам. Ввиду отсутствия материально-вещественной формы у ключей доступа (покупатель будет скачивать ключ доступа через Интернет) нет оснований учитывать их на счете 41 «Товары».

К сожалению, нам не удалось обнаружить официальных разъяснений

относительно порядка учета в анализируемой ситуации. Полагаем, что возможны два варианта отражения рассматриваемых операций в бухгалтерском учете.

1) С другой стороны, в данном случае не приходится говорить о том, что ключи доступа будут использоваться Организацией в течение нескольких отчетных периодов, поскольку изначально данное программное обеспечение приобретено для перепродажи. Поэтому затраты на такое ПО (обновление) могут быть учтены единовременно, без предварительного использования счета 97.

Алгоритм учета может выглядеть следующим образом:

Дебет 60, Кредит 51

– произведена оплата иностранному поставщику;

Дебет 44, Кредит 60

– на дату получения ключа доступа ПО принято к учету.

При последующей реализации ключа доступа Покупателю будут сделаны следующие записи:

Дебет 62, Кредит 90

– отражена выручка;

Дебет 90, Кредит 44

– списаны расходы, связанные с получением неисключительных прав на передаваемое ПО (ключ).

2) Известно, что для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее – Инструкция), предназначен счет 97 «Расходы будущих периодов».

Поэтому считаем возможным для отражения операций по приобретению ключей доступа в бухгалтерском учете (с учетом того, что по этим операциям Организация не обязана уплачивать НДС) сделать следующие проводки:

Дебет 60, Кредит 51

– осуществлен платеж за ключи доступа;

Дебет 97, Кредит 60

– стоимость ПО учтена в составе расходов будущих периодов.

В дальнейшем при продаже ключей доступа полученный доход следует признавать выручкой от обычных видов деятельности, а затраты на приобретение ПО списать на расходы:

Дебет 62, Кредит 90

– признана выручка от реализации;

Дебет 90, Кредит 97

– списана себестоимость ключей доступа; Дебет 90, Кредит 68 субсчет «расчеты по НДС»

– начислен НДС с реализации.

Выбранный вариант учета затрат на подобное программное обеспечение (ключи доступа) рекомендуем закрепить в учетной политике Организации.

Налог на прибыль

В налоговом законодательстве оказание услуг в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в том числе через сеть Интернет, автоматизированно с использованием информационных технологий. К таким услугам, в частности, относится предоставление прав на использование программ для ЭВМ (включая компьютерные игры), баз данных через сеть Интернет, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, включая обновления к ним и дополнительные функциональные возможности (п. 1 ст. 174.2 НК РФ). Для целей налогообложения прибыли расходы

на обновление программ для ЭВМ и баз данных учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (письмо Минфина России от 10.12.2018 № 03-11-06/2/89780).

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ). При этом расходы должны быть экономически обоснованы, документально подтверждены и направлены на получение дохода.

В рассматриваемом случае Организация не собирается использовать электронные услуги (ключи доступа) в своей основной деятельности, однако приобретает их для перепродажи Покупателю, т.е. для использования в приносящей доход деятельности. Соответственно при условии документального подтверждения стоимости ключей доступа должна быть признана для целей налогообложения прибыли.

Таким образом, налоговый учет в анализируемой ситуации аналогичен бухгалтерскому. 

О. И. Ткач, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Определение периода, предшествовавшего отчетному, в бухгалтерском балансе

Первой записью в отчетном периоде после регистрации организации и получения ею статуса отдельного хозяйствующего субъекта будет отражение информации об уставном капитале и расчетах с учредителями.

Дата государственной регистрации ООО – 31.01.2018. Состав бухгалтерской отчетности общества – полный.

Первым отчетным годом для вновь созданной либо реорганизованной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организации, вновь созданной после 1 октября (включая 1 октября), – с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно (п. 36 приказа Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н), то есть первым отчетным периодом для общества с датой регистрации 31.01.2018 будет считаться период с 31.01.2018 по 31.12.2018.

В бухгалтерской отчетности данные по числовым показателям приводятся минимум за два года – отчетный и предшествовавший отчетному. В бухгалтерской отчетности за первый отчетный год графы с показателями за предшествующие

годы не заполняются. Об этом сказано в п. 10 ПБУ 4/99, п. 35 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

Ревизор общества требует в балансе отражать данные за период до регистрации организации (формирование уставного капитала и задолженность учредителей).

Какой период обществу необходимо указать в качестве периода, предшествовавшего отчетному, в бухгалтерском балансе: период по состоянию на 31.12.2017 или на 31.01.2018?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

Первым отчетным периодом для организации в рассматриваемой ситуации будет период с 31.01.2018 по 31.12.2018.

Предшествующего отчетного периода такой организации нет, поскольку до даты регистрации она не являлась отдельным

хозяйствующим субъектом. Первой записью в отчетном периоде после регистрации организации и получения ею статуса отдельного хозяйствующего субъекта будет отражение информации об уставном капитале и расчетах с учредителями.

В то же время образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности Бухгалтерского баланса, содержат несколько граф – для отчетной даты отчетного периода, предыдущего года и года, предшествующего предыдущему (обращаем внимание, что в двух последних графах указано «__ декабря 20__ г.»). Для первой отчетности вновь созданной компании в двух последних графах, предусмотренных для предыдущего года и года, предшествующего предыдущему, никаких числовых данных быть не может. В противном случае такая отчетность является недостоверной и нарушает требования Закона № 402-ФЗ и ПБУ 4/99.

Обоснование позиции

Правила составления и представления бухгалтерской отчетности организаций регламентируются нормами Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ), Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Положение № 34н), ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» (далее – ПБУ 4/99).

Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность за отчетный год, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

При этом в общем случае отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно (ч.ч. 2 и 3 ст. 13, ч. 1 ст. 15 Закона № 402-ФЗ, п. 36 Положения № 34н, п. 13 ПБУ 4/99). Однако первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, – по 31 декабря следующего года (ч. 2 ст. 15 Закона № 402-ФЗ, п. 13 ПБУ 4/99).

Таким образом, первым отчетным периодом для рассматриваемой компании будет являться период с 31.01.2018 по 31.12.2018.

ООО считается созданным как юридическое лицо с момента его государственной регистрации, т.е. со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц (п. 8 ст. 51 ГК РФ, п. 3 ст. 2 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», п. 2 ст. 11 Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»).

В связи с чем, например, до даты регистрации у общества не может быть имущества (в т.ч. в виде вкладов участников), имущественных прав (например, в виде прав требования к участникам) и т.п. Первой хозяйственной операцией общества как юридического лица после его регистрации будет отражение уставного капитала и расчетов с учредителями в соответствии с уставом.

Таким образом, в бухгалтерском учете общества информация о сформированном уставном капитале, а также о расчетах с участниками будет отражена в первом отчетном периоде – т.е. в периоде с 31.01.2018 по 31.12.2018.

До 31.01.2018 (даты начала первого периода) никаких операций общество не могло осуществлять, поскольку не являлось отдельным хозяйствующим субъектом, в связи с чем требование, предусмотренное пунктом 10 ПБУ 4/99, об отражении данных в отчетности минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному – не распространяется на отчет, составляемый за первый отчетный период.

Отражение в отчетности каких-либо данных за период, предшествующий первому отчетному периоду, нарушает требование ч. 2 ст. 15 Закона № 402-ФЗ, п. 13 ПБУ 4/99. А также такая отчетность является недостоверной, поскольку неверно отражает данные о расчетах с учредителями (они должны входить в отчетный период).

Напомним, что в силу ч. 1 ст. 13 Закона № 402-ФЗ отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений (письмо Минфина России от 12.12.2016 № 07-01-09/74292).

Отражение в отчетности каких-либо данных за период, предшествующий первому отчетному периоду, нарушает требование ч. 2 ст. 15 Закона № 402-ФЗ, п. 13 ПБУ 4/99.

С. Ю. Овчинникова, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ, аудитор

Налогообложение денежной компенсации за изъятие объекта недвижимости и земельного участка для государственных нужд

Организация (общий режим налогообложения) имеет в г. Москве в собственности земельный участок с расположенным на нем объектом недвижимости – АЗС. Проектом реконструкции автомобильной дороги общего пользования предусмотрен снос указанной АЗС. По условиям соглашения АЗС передается уполномоченному органу Правительства Москвы для сноса (без перехода прав), после сноса собственник обращается в Росреестр с заявлениями о прекращении прав на АЗС и отказе от права собственности на земельный участок. Стороной соглашения является также технический заказчик, которому передается АЗС для осуществления сноса (то есть соглашение трехстороннее).

Подлежит ли обложению налогом на прибыль и НДС денежная компенсация, выплачиваемая в связи с изъятием АЗС и земельного участка для государственных нужд?

Подлежит ли обложению налогом на прибыль и НДС денежная компенсация, выплачиваемая без издания постановления об изъятии на основании соглашения об осуществлении денежной компенсации между собственником сносимых объектов и Правительством Москвы?

По данному вопросу мы придерживаемся следующей позиции.

1. В целях исчисления НДС и налога на прибыль не должна учитываться сумма возмещения, полученного в связи с изъятием земельного участка и недвижимого имущества, расположенного на нем, при наличии у организации решения уполномоченного органа исполнительной власти или органа местного самоуправления, принявшего такое решение. Вместе с тем, следуя такой позиции, Организация должна быть готова отстаивать ее (в том числе в суде).

2. Сумму денежной компенсации, выплачиваемой по соглашению, следует признать внереализационным доходом (ст. 250 НК РФ).

Если придерживаться позиции, что объекта налогообложения НДС в этом случае не возникает по причине отсутствия передачи Организацией права собственности на имущество другому лицу, НДС при передаче заказчику АЗС исчислять не нужно.

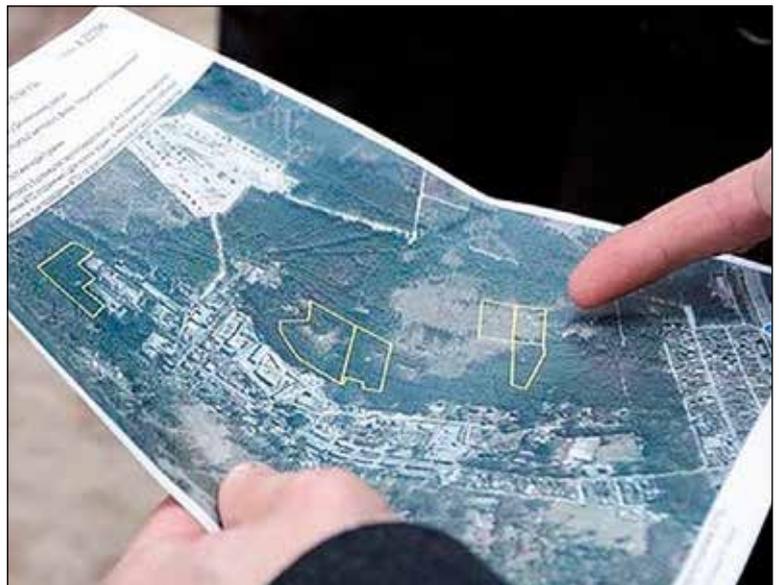
Если предположить, что в рассматриваемом случае в результате заключения соглашения переход права собственности на недвижимое имущество и земельный участок все же будет иметь место, НДС должна облагаться только та часть полученной денежной компенсации, которая относится к зданию АЗС.

Обоснование позиции

Изъятие имущества для государственных или муниципальных нужд

Право собственности на имущество прекращается при отчуждении собственником своего имущества другим лицам, отказе собственника от права собственности, гибели или уничтожении

Сумму денежной компенсации, выплачиваемой по соглашению, следует признать внереализационным доходом (ст. 250 НК РФ).



имущества и при утрате права собственности на имущество в иных случаях, предусмотренных законом (п. 1 ст. 235 ГК РФ).

Так, принудительное изъятие у собственника имущества допускается, в частности, когда по основаниям, предусмотренным законом, производится отчуждение недвижимого имущества в связи с принудительным отчуждением земельного участка для государственных или муниципальных нужд (пп. 3.2 п. 2 ст. 235 ГК РФ).

Изъятие земельных участков для государственных или муниципальных нужд осуществляется в исключительных случаях, в частности, по основаниям, связанным со строительством, реконструкцией объектов государственного (федерального, регионального, местного) значения при отсутствии других возможных вариантов строительства, реконструкции этих объектов. К таким объектам относятся в том числе автомобильные дороги федерального, регионального или межмуниципального, местного значения (п. 1 ст. 279 ГК РФ, ст. 49 Земельного кодекса РФ, далее – ЗК РФ).

Если собственнику земельного участка, подлежащего изъятию для государственных или муниципальных нужд, принадлежат расположенные на таком земельном участке объекты недвижимого имущества, изъятие такого земельного участка и отчуждение таких объектов осуществляются одновременно (п. 2 ст. 239.2 ГК РФ).

За земельный участок, изымаемый для государственных или муниципальных нужд, его правообладателю предоставляется возмещение. Если одновременно изымаются расположенные

на участке и принадлежащие его правообладателю объекты недвижимого имущества, то при их изъятии также уплачивается возмещение (п.п. 1, 2 ст. 281 ГК РФ).

При этом право собственности на земельный участок и (или) расположенные на нем объекты недвижимости у собственника в связи с его изъятием прекращается (п. 2 ст. 279 ГК РФ), а не передается другому собственнику.

Как следует из п. 3 ст. 279 ГК РФ, положений главы VII.1 ЗК РФ, изъятие земельных участков для государственных или муниципальных нужд осуществляется на основании решений соответствующих уполномоченных органов.

Уполномоченный орган исполнительной власти или орган местного самоуправления, принявший решение об изъятии земельных участков для государственных или муниципальных нужд, производит ряд необходимых действий в соответствии со статьей 56.6. ЗК РФ, в том числе уведомляет правообладателя изымаемой недвижимости о принятом решении. Решение об изъятии действует в течение трех лет со дня его принятия (п. 13 ст. 56.6. ЗК РФ). Решение об изъятии может быть обжаловано в суд в течение трех месяцев со дня уведомления правообладателя изымаемой недвижимости о принятом решении об изъятии (п. 14 названной статьи).

I. Налогообложение компенсации, выплачиваемой в связи с изъятием недвижимости для государственных или муниципальных нужд (на основании решения)

НДС

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также передача имущественных прав. В свою очередь, для признания операции по передаче имущества реализацией при ее проведении должна осуществляться передача права собственности на это имущество (п. 1 ст. 39 НК РФ).

При изъятии имущества для государственных (муниципальных) нужд речь идет не о передаче собственником его

Решение об изъятии может быть обжаловано в суд в течение трех месяцев со дня уведомления правообладателя изымаемой недвижимости о принятом решении об изъятии (п. 14 ст. 56.6. ЗК РФ).



права другому лицу, а о его прекращении у собственника (п. 2 ст. 279 ГК РФ). В этой связи можно прийти к выводу, что изъятие земельного участка и находящихся на нем объектов недвижимости с выплатой компенсации не признается реализацией для целей главы 21 НК РФ. Следовательно, сумма такой компенсации не облагается НДС.

Однако специалисты Минфина России считают, что при изъятии объектов недвижимого имущества для государственных нужд происходит передача права собственности на данные объекты и возникает объект обложения НДС, а сумму компенсации, получаемую за изымаемые объекты, следует признавать суммой оплаты за них. Исключением являются земельные участки, реализация которых не признается объектом обложения НДС в силу пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ (письма от 27.07.2018 № 03-07-11/53236, от 22.05.2018 № 03-03-06/1/34208).

По нашему мнению, такое утверждение является спорным. Если под реализацией понимать совершение сделки с имуществом, направленной на передачу собственником его права другому лицу, то заключение соглашения об изъятии и передача недвижимости во исполнение этого соглашения операциями по реализации товара не являются.

Здесь обратим внимание, что с 1 апреля 2015 года в законодательстве, регулирующем порядок изъятия земель для государственных или муниципальных нужд, произошли изменения, в соответствии с которыми вместо «выкупа земельного участка» при его изъятии осуществляется «выплата возмещения» (ст. 279, п. 1 ст. 281 ГК РФ, Федеральный закон от 31.12.2014 № 499-ФЗ (далее – Закон № 499-ФЗ)).

К сожалению, примеров арбитражной практики в отношении налогообложения сумм возмещения (а не выкупа, как ранее), получаемых при изъятии земельного участка для государственных или муниципальных нужд, нами не обнаружено.

Рассматривая ситуации, имевшие место до вступления в силу изменений, внесенных Законом № 499-ФЗ, суды приходили к выводу, что при изъятии земельного участка имеет место не реализация земельного участка, а прекращение права владения и пользования им при его изъятии для государственных и муниципальных нужд. Поскольку отсутствует реализация товаров (работ, услуг) в смысле ст. 39 НК РФ, соответственно отсутствует и объект обложения НДС

(смотрите, например, постановления АС Северо-Кавказского округа от 23.03.2015 № Ф08-616/15, Девятого ААС от 23.01.2012 № 09АП-34785/11, Пятнадцатого ААС от 09.02.2012 № 15АП-14726/11).

Учитывая изложенное, полагаем, что в целях исчисления НДС не должна учитываться сумма возмещения, полученного в связи с изъятием земельного участка и недвижимого имущества, расположенного на нем. Однако нельзя исключить вероятности судебного разбирательства с налоговым органом, если Организация будет отстаивать эту позицию.

Налог на прибыль

В ст. 251 НК РФ приведен исчерпывающий перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Следовательно, в случае если организация получает доходы, не поименованные в ст. 251 НК РФ, то такие доходы учитываются в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке (письмо Минфина России от 26.06.2018 № 03-03-06/1/44034).

Средства, полученные в качестве возмещения за изымаемое для государственных или муниципальных нужд недвижимое имущество, в ст. 251 НК РФ не поименованы.

При этом из писем Минфина России от 11.07.2012 № 03-03-06/1/334, от 06.07.2012 № 03-03-07/32, от 24.03.2011 № 03-03-06/1/171 следует, что, если не происходит перехода изымаемого имущества в государственную или муниципальную собственность, средства, полученные организациями в качестве платы за изымаемый земельный участок, а также в погашение убытка (включая упущенную выгоду), полученного в результате изъятия земельных участков для государственных или муниципальных нужд, рассматриваются для целей налогообложения как внереализационные доходы.

В недавнем письме Минфина России от 10.09.2018 № 03-03-06/1/64481 разъяснено, что при изъятии недвижимого имущества путем его выкупа для государственных или муниципальных нужд у налогоплательщика возникает доход, который учитывается при формировании налогооблагаемой прибыли. При этом если в связи с изъятием земельного участка путем его выкупа для государственных или муниципальных нужд происходит переход права собственности на данный земельный участок, то данная операция признается

С учетом позиции судов в целях налогообложения прибыли не должна учитываться сумма возмещения, полученного в связи с изъятием имущества.

для целей налогообложения реализации земельного участка. Смотрите также письма Минфина России от 09.04.2018 № 03-03-06/1/23095, от 17.02.2016 № 03-07-11/8736, от 03.09.2015 № 03-03-06/50861.

Вместе с тем в судебной практике имеет место иная позиция. Судьи считают, что возмещение за имущество, изъятое для государственных или муниципальных нужд, лишь компенсирует утрату имущества и не образует для налогоплательщика экономическую выгоду и, следовательно, не является доходом применительно к ст. 41 НК РФ. Данная позиция представлена в постановлении Президиума ВАС РФ от 23.06.2009 № 2019/09 и позднее нашла отражение, например, в постановлениях АС Дальневосточного округа от 20.09.2016 № Ф03-3974/16 по делу № А51-11277/2013, Семнадцатого ААС от 05.10.2017 № 17АП-12620/17 по делу № А60-15584/2017.

Вышеприведенную правовую позицию ВАС РФ, а также сложившуюся судебную практику налоговым органам необходимо принимать во внимание при решении вопроса о налогообложении налогом на прибыль доходов в виде суммы возмещения, полученной налогоплательщиком в результате изъятия земельного участка для государственных (муниципальных) нужд (письма ФНС России от 03.07.2018 № СД-4-3/12727@, от 11.07.2017 № СД-4-3/13419@, от 16.07.2015 № ЕД-4-3/12506@).

Таким образом, с учетом позиции судов в целях налогообложения прибыли не должна учитываться сумма возмещения, полученного в связи с изъятием имущества. Вместе с тем, следуя такой позиции, Организация должна быть готова отстаивать ее (в том числе в суде).

II. Налогообложение компенсации, выплачиваемой на основании соглашения между собственником и государственным заказчиком (при отсутствии решения об изъятии)

Постановлением Правительства Москвы от 25.02.2014 № 77-ПП утверждено Положение о порядке взаимодействия органов исполнительной власти г. Москвы при осуществлении мероприятий, направленных на обеспечение строительства объектов капитального строительства в рамках реализации адресной инвестиционной программы (далее – АИП) г. Москвы (далее – Положение).

В соответствии с п. 2.8.4 Положения в целях освобождения земельных участков и прекращения прав правообладателей на них без принятия решения об их изъятии заказчик осуществляет при согласии правообладателей заключение соглашений об осуществлении денежной компенсации в порядке, предусмотренном приложением 8 к Положению. В свою очередь, п. 7 приложения 8 к Положению определяет условия, которые должно содержать соглашение (в частности, пп. 4 п. 7 приложения 8 к Положению предусматривает обязательство заказчика выплатить правообладателю денежную компенсацию в два этапа (первая часть, составляющая 80% размера денежной компенсации, – до прекращения прав правообладателя на подлежащий освобождению земельный участок и (или) подлежащие сносу иные объекты недвижимого имущества, вторая часть, составляющая 20% размера денежной компенсации, – после получения информации о прекращении прав правообладателя на указанное имущество)).

Как мы поняли из вопроса, на данный момент решение уполномоченного органа об изъятии земельного участка у Организации отсутствует. При этом Организации предложено в добровольном порядке освободить земельный участок и передать находящуюся на нем АЗС (для сноса) государственному заказчику, заключив соответствующее соглашение. В свою очередь, заказчик выплачивает правообладателю компенсацию в связи с осуществлением последним этих действий. При этом из п. 2.8.4 Положения следует, что такое соглашение может быть заключено только при согласии правообладателя.

Полагаем, что в ситуации, когда решение об изъятии земельного участка отсутствует, нельзя говорить об изъятии имущества (земельного участка и здания АЗС) для государственных (муниципальных) нужд. Соответственно, в этом случае не должны применяться нормы п. 2 ст. 235 ГК РФ и главы VII.1 Земельного кодекса РФ.

Кроме того, на наш взгляд, денежная компенсация за сносимое здание АЗС и земельный участок, выплачиваемая на основании соглашения (без принятия решения об изъятии), не отвечает понятию компенсации ущерба, причиненного правомерными действиями государственных органов и органов местного самоуправления (ст. 16.1 ГК РФ). Поскольку передача

Если отношения квалифицируются как отношения по возмещению убытков в рамках причинения вреда имуществу организации, то сумма компенсации за сносимые строения в целях исчисления налога на прибыль должна рассматриваться в качестве вне-реализационных доходов (письмо УФНС по г. Москве от 17.01.2005 № 20-12/01893).

АЗС для сноса и земельного участка будет производиться с согласия Организации, право собственника не нарушается (смотрите также письма Минфина России от 29.04.2015 № 03-04-05/24972, от 15.04.2014 № 03-04-06/17163).

Из разъяснений специалистов налогового ведомства (письмо УФНС по г. Москве от 17.01.2005 № 20-12/01893) следует, что если отношения квалифицируются как отношения по возмещению убытков в рамках причинения вреда имуществу организации, то сумма компенсации за сносимые строения в целях исчисления налога на прибыль должна рассматриваться в качестве внереализационных доходов. Если же организация утрачивает право собственности на строения до их сноса, то они в целях налогообложения рассматриваются в режиме реализации, поскольку в данном случае происходит передача права собственности на имущество на возмездной основе (ст. 39 НК РФ). В таком случае сумма компенсации за сносимые строения при налогообложении должна рассматриваться в качестве выручки от реализации имущества.

В данном письме анализировалась ситуация, когда Организация в соответствии с распоряжением Правительства Москвы сносит собственные строения.

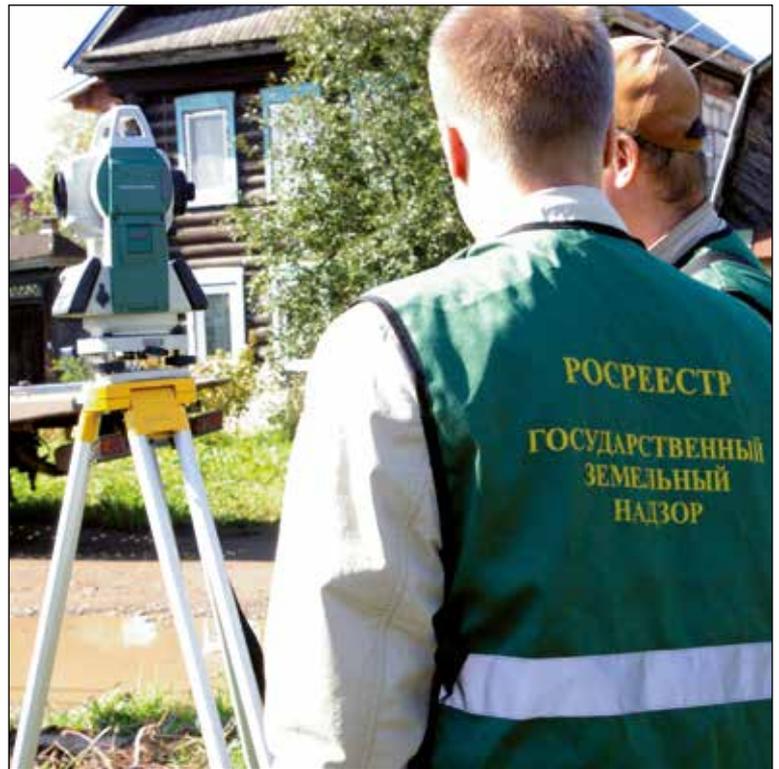
В рассматриваемой ситуации (согласно тексту вопроса) АЗС передается техническому заказчику для сноса. В Росреестр с заявлениями о прекращении прав на это имущество и отказе от права собственности на земельный участок Организация обращается после сноса АЗС.

Полагаем, что при таких обстоятельствах имеются предпосылки для того, чтобы рассматривать выплачиваемую Организации на основании соглашения компенсацию в качестве возмещения убытков в связи с утратой права собственности на участок и АЗС.

Если следовать такому подходу, то сумму рассматриваемой денежной компенсации следует признать внереализационным доходом (ст. 250 НК РФ).

Что касается НДС.

Если придерживаться позиции, что объекта налогообложения НДС (операции реализации) не возникает по причине отсутствия передачи Организацией права собственности на имущество другому лицу (имеет место прекращение права собственности на снесенную АЗС и отказ от права собственности на



земельный участок), НДС при передаче заказчику АЗС исчислять не нужно.

Если предположить, что в рассматриваемом случае в результате соглашения, заключенного между Организацией и заказчиком, переход права собственности на недвижимое имущество и земельный участок, на котором имущество расположено, все же будет иметь место, то, с учетом пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ, НДС должна облагаться только та часть денежной компенсации, которая относится к зданию АЗС.

Отметим, что при решении вопроса налогообложения необходимо точно определить квалификацию рассматриваемого соглашения с точки зрения гражданского законодательства.

Обращаем ваше внимание, что представленное экспертное мнение может не совпадать с мнением налогового органа.

Учитывая отсутствие разъяснений официальных органов по аналогичным ситуациям, а также судебной практики, рекомендуем организации на основании п. 1 ст. 34.2 и п. 1 ст. 21 НК РФ воспользоваться правом налогоплательщика и обратиться в Минфин России или в налоговый орган по месту учета за получением письменных разъяснений по данному вопросу. Наличие таких разъяснений учитывается в случае возникновения спора в качестве обстоятельства, исключающего вину налогоплательщика (ст. 111 НК РФ). ☑

И.Н. Ложников, председатель Комитета ИПБ России по бухгалтерскому учету, заслуженный экономист России, доцент, Государственный советник Российской Федерации I класса (в отставке)

Формирование отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ

Продолжение. Начало статьи опубликовано в № 2 «Вестника» за 2019 год

Постановлением Правительства РФ от 04 мая 2018 года № 543 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 19 января 1998 года № 47» были утверждены Правила формирования отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ. К сожалению, практическая реализация данных указаний столкнулась с определенными трудностями. Это касается как вопросов периодичности формирования отчета, так и собственно порядка его заполнения. В этой части статьи даны рекомендации о порядке формирования наиболее сложных показателей. В частности, содержатся разъяснения порядка заполнения таких категорий, как «Полуфабрикаты и внутренние работы», «Материалы, переданные в переработку», «Расходы будущих периодов», «Общехозяйственные затраты» и некоторые другие.

По строке 2.2.2. «НДС входящий» приводятся информация о состоянии расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость в части расчетов по оплаченному (начисленному) НДС («входящий» НДС) за приобретенные (приобретаемые) ценности, предназначенные для выполнения контракта. Непосредственно по графам строки 2.2.2. «НДС входящий» приводятся:

- в графе 4 сумма НДС, начисленная организацией при закупках у участников кооперации ценностей, предназначенных для выполнения данного контракта. Информация приводится за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;
- в графе 7 сумма НДС, начисленная при закупках ценностей у участников кооперации по контракту и включенная на дату составления отчета, в стоимость запасов и производственных затрат контракта;
- в графе 9 сумма НДС, начисленная при закупках ценностей у участников

кооперации по контракту и принятая к вычету, на дату составления отчета;

– в графе 3 сумма обязательств (задолженности) бюджета перед организацией по зачету (возврату) «входящего» НДС по приобретенным для выполнения контракта ценностям. Данный показатель рассчитывается по формуле [графа 3 = (графа 4 – (графа 7 + графа 9)].

Графы 1, 2, 5, 6, 8 строки 2.2.2. Отчета заполнению не подлежат.

По строке 2.2.3. «**Полуфабрикаты на складах**», по нашему мнению, **должны указываться данные о полуфабрикатах как в части стоимости покупных полуфабрикатов (полученных со стороны)**. При этом при применении полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство операции прихода и расхода полуфабрикатов должны отражаться однократно по данным последней их передачи из цеха в цех (из подразделения в подразделение) на дату составления отчетности.



И.Н. Ложников

Непосредственно по графам строки 2.2.3. «*Полуфабрикаты на складах*» указывается:

– по графе 4 сумма (стоимостная оценка) оприходованных на склады (иные места хранения) полуфабрикатов. Данные приводятся за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– по графе 5 стоимостная оценка операций перераспределения (передачи) ресурсов из состава запасов полуфабрикатов, ранее предназначенных для исполнения других контрактов того же государственного заказчика, переданных в состав запасов полуфабрикатов для исполнения данного контракта. Информация приводится на дату составления отчета (за отчетный период);

– по графе 6 стоимостная оценка операций перераспределения (передачи) ресурсов из состава собственных запасов полуфабрикатов (ранее приобретенных организацией для целей, не связанных с выполнением контракта) для нужд исполнения контракта за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– по графе 7 (сумма) стоимостная оценка полуфабрикатов, переданных из состава запасов полуфабрикатов для исполнения данного контракта за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– по графе 8 сумма (стоимостная оценка операций) перераспределения ресурсов из состава запасов полуфабрикатов для исполнения контракта в состав запасов полуфабрикатов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– по графе 9 сумма (стоимостная оценка операций) перераспределения (передачи) ресурсов из состава запасов полуфабрикатов, ранее приобретенных для исполнения контракта, в состав собственных запасов полуфабрикатов организации. Информация приводится за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 3 сумма остатка (сальдо) полуфабрикатов на складах организации (иных местах хранения), предназначенных для исполнения контракта, на дату составления отчета. Данный показатель рассчитывается по формуле [графа 3 = (графа 4 + графа 5 + графа 6) – (графа 7 + графа 8 + графа 9)].

Графы 1, 2, строки 2.2.3. Отчета за полнению не подлежат.

По строке 2.2.4. «*Материалы, переданные в переработку*» отражается информация о переданных в переработку материальных ценностях (из числа предназначенных для выполнения контракта), а также их движение в процессе переработки. В бухгалтерском учете организации материалы, переданные в переработку, отражаются на отдельном субсчете 10/7 «Материалы, переданные в переработку на сторону», счета 10 «Материалы» (по дебету данного субсчета). При их возврате материалы, полученные из переработки, как правило, непосредственно направляются в производство (дебет счета 20 и кредит счета 10, субсчет 10/7) или (при их дальнейшем хранении на складе) приходяются в состав запасов по соответствующим субсчетам согласно своей принадлежности (по дебету субсчетов счета 10 «Материалы» и кредиту субсчета 10/7). Затраты же по переработке учитываются отдельно, как правило, списываются на затраты производства в корреспонденции со счетами расчетов (дебет счета 20 и кредит счета 60,76), а в случае последующего хранения переработанных материалов на складе – по дебету соответствующих субсчетов счета 10 (согласно принадлежности) и кредиту счетов расчетов (60,76).

При этом в графах строки 2.2.4. «*Материалы, переданные в переработку*» приводятся:

– в графе 4 данные о стоимости материальных ценностей контракта, переданных стороннему исполнителю для переработки, за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 7 стоимость (стоимостная оценка операций) передачи в производство переработанных сторонним исполнителем материалов контракта, возврата от переработчика отходов, неиспользованных материалов и полуфабрикатов в состав материальных запасов для исполнения контракта (включая стоимость материалов, возвращенных после переработки на склады для дальнейшего хранения). Данные приводятся за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 9 стоимостная оценка операций (стоимость) возврата от переработчика отходов, неиспользованных материалов и полуфабрикатов в состав

Затраты по переработке переданных на сторону материалов, при их возврате из переработки, списываются на затраты производства, а в случае последующего хранения присоединяются к стоимости возвращенных запасов.

собственных материальных запасов организации за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 3 сольдо (остаток) материальных ценностей, переданных для переработки стороннему исполнителю и находящихся у последнего (стороннего исполнителя) на дату составления отчета. Данный показатель рассчитывается по формуле [графа 3 = графа 4 – (графа 7 + графа 9)].

Графы 1, 2, 5, 6, 8 строки 2.2.4. Отчета заполнению не подлежат.

По показателю «Расходы будущих периодов» (строка 2.2.5.) приводится информация о состоянии (движении) затрат организации, фактически произведенных в отчетном периоде (за отчетный период), но относящихся к будущим периодам выполнения работ и включаемых в себестоимость продукции, предусмотренной данным контрактом в будущем. К указанным затратам, в частности, могут относиться расходы по подготовке и освоению производства, затраты на изготовление и приобретение специальной технологической оснастки, расходы по проведению ремонта основных средств. Последующее списание указанных выше затрат на себестоимость контракта должно осуществляться по согласованным с заказчиком нормам (ставкам).

Непосредственно по строке 2.2.5. «Расходы будущих периодов» отражаются:

– в графе 4 сумма (стоимостная оценка операций) фактически произведенных в отчетном периоде расходов по исполнению данного контракта, но относящихся – подлежащих списанию на себестоимость контракта в будущем;

– в графе 7 сумма (стоимостная оценка операций) отнесенных в отчетном периоде на себестоимость контракта затрат, которые ранее были осуществлены (произведены) в качестве расходов будущих периодов данного контракта;

– в графе 3 величина остатка не списанных на дату составления отчета расходов будущих периодов по данному контракту, который рассчитывается по формуле (графа 3 = графа 4 – графа 7).

Графы 1, 2, 5, 6, 8, 9 строки 2.2.5. Отчета заполнению не подлежат.

По показателю «**Средства производства**» (строка 2.2.6.) приводится информация о наличии и движении основных средств, предназначенных (привлекаемых) к работам по исполнению

контракта. Данные об основных средствах указываются в первоначальной (при переоценке восстановительной) стоимости. Непосредственно в графах отражаются:

– в графе 4 стоимостная оценка приходных операций в состав основных средств для выполнения контракта (операции по вводу в эксплуатацию основных средств). Данные приводятся за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 5 стоимостная оценка перераспределения ресурсов из состава основных средств для исполнения других контрактов того же государственного заказчика в состав основных средств для исполнения контракта. В случае частичного использования привлекаемых основных средств из других контрактов, в данной графе указывается соответствующая доля их стоимости. Расчет доли производится пропорционально выбранной базе распределения (например, пропорционально времени работы оборудования по контракту к общему времени его работы и т.п.). Выбор базы распределения закрепляется в учетной политике организации. Данная информация приводится на дату составления Отчета;

– в графе 6 стоимостная оценка операций перераспределения ресурсов из состава собственных основных средств для исполнения контракта на дату составления отчета. В случае частичного использования привлекаемых собственных основных средств для работ по контракту в данной графе указывается соответствующая доля их стоимости. Расчет доли производится пропорционально выбранной базе распределения (например, пропорционально времени работы оборудования по контракту к общему времени его работы, площадь зданий используемой для работ по контракту и т.п.). Выбор базы распределения закрепляется в учетной политике организации;

– в графе 7 стоимостная оценка расходных операций из состава основных средств для исполнения контракта (списание – выбытие основных средств). Информация приводится за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 8 стоимостная оценка операций перераспределения (передачи) ресурсов из состава основных средств для исполнения контракта в состав основных

По показателю «Расходы будущих периодов» могут включаться расходы по подготовке и освоению производства, затраты на изготовление и приобретение специальной технологической оснастки, расходы по проведению ремонта основных средств. Последующее списание указанных затрат на себестоимость контракта должно осуществляться по согласованным с заказчиком нормам (ставкам).

средств для исполнения других контрактов того же государственного заказчика за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 9 стоимостная оценка операций перераспределения (передачи) ресурсов из состава основных средств для исполнения контракта в состав собственных основных средств за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 3 данные о первоначальной (при переоценке восстановительной) стоимости основных средств, фактически задействованных (используемых) для выполнения работ по контракту на конец отчетного периода. Данный показатель рассчитывается по формуле [графа 3 = (графа 4 + графа 5 + графа 6) – (графа 7 + графа 8 + графа 9)]. Информация приводится на дату составления Отчета.

Графы 1, 2, строки 2.2.6. Отчета заполнению не подлежат.

По подгруппе показателей строки 2.3. «Производство» отражаются расходы, связанные с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг) по исполнению контракта в рамках исполнения государственного оборонного заказа, а также приводится информация о списании затрат периода, т.е. производственной себестоимости выпущенной продукции без учета административно-управленческих и коммерческих расходов, на себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Для целей формирования настоящего Отчета указанные расходы включают: затраты на материалы; затраты на оплату труда; прочие производственные затраты; общепроизводственные затраты; общехозяйственные затраты. Как уже было отмечено, кроме производственных расходов по подгруппе «Производство», в соответствующих графах указываются данные о движении полуфабрикатов и внутренних работ и выпуске готовой продукции. Подробнее рассмотрим каждый из перечисленных выше элементов затрат и показатели, характеризующие движение готовой продукции, в том числе:

По строке 2.3.1. «**Затраты на материалы**» отражаются расходы организации, связанные с использованием материально-производственных запасов при выполнении контракта по государственному оборонному заказу. При этом приведенная в настоящей статье

методика расчета данного показателя несколько отличается от приведенной в тексте (оригинале) Правил формирования отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ. Связано это с тем, что, по нашему мнению, расчет графы 3 строки 2.3.1. Правил некорректен, т.к. в нем по графе 3 учитываются только остатки материальных запасов в цехах и цеховых кладовых на конец отчетного периода, а не весь объем запасов, предназначенных (направленных) для исполнения данного контракта за этот период. В связи с этим искажается и процент (%) выполнения планового задания, где в числителе (графа 1) приводятся плановые затраты на весь выпуск, а в знаменателе (графа 3) только фактический остаток неиспользованных запасов на конец отчетного периода. Тем самым сравниваются несопоставимые объемы запасов. Поэтому алгоритм расчета данных строки 2.3.1. пересмотрен и представлен в следующем виде:

– в графе 1 приводится плановая стоимость материалов, необходимых для выпуска продукции по контракту (с учетом произошедших изменений в период действия контракта);

– в графе 2 указывается степень (процент), фактического использования предназначенных для данного контракта производственных материальных запасов по сравнению с его плановой величиной всего контракта. Данный показатель определяется как соотношение графы 3 к графе 1 отчета на дату его составления;

– в графе 3 отражается стоимость ресурсов, фактически направленных на исполнение контракта, равная сумме показателей, приводимых по графам 4, 5, 6 строки 2.3.1.;

– в графе 4 показывается стоимостная оценка (сумма) приходных операций (поступлений) в состав производственных материальных запасов для исполнения контракта за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

– в графе 5 приводится стоимостная оценка (сумма) перераспределения ресурсов из состава производственных материальных запасов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика в состав производственных материальных запасов для исполнения контракта за период с

Для целей составления настоящего отчета в состав производственной себестоимости выпущенной продукции по гособоронзаказу не включаются коммерческие и административно-управленческие расходы.

момента начала работ по контракту, до даты составления Отчета;

- в графе 6 отражается стоимостная оценка (сумма) перераспределения ресурсов из состава собственных производственных материальных запасов в состав производственных материальных запасов для исполнения контракта за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

- в графе 7 указывается стоимостная оценка (фактическая себестоимость) расходных операций из состава производственных материальных запасов для исполнения контракта за отчетный период (материальные затраты, фактически списанные в отчетном периоде на себестоимость готовой продукции по контракту);

- в графе 8 учитывается стоимостная оценка (сумма) операций по перераспределению ресурсов из состава производственных материальных запасов для исполнения контракта в состав производственных материальных запасов для исполнения других контрактов того же государственного заказчика за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

- в графе 9 приводится стоимостная оценка (сумма) операций по перераспределению ресурсов из состава производственных материальных запасов для исполнения контракта в состав собственных производственных материальных запасов организации за отчетный период.

По показателям строки 2.3.2. «Затраты на оплату труда» отражается информация об уровне затрат на оплату труда и размерах отчислений на страховые взносы по обязательному социальному страхованию, производимых в рамках исполнения данного контракта.

Непосредственно по строке 2.3.2. «**Затраты на оплату труда**»:

- в графе 1 приводятся данные о нормативном объеме заработной платы основных исполнителей контракта с учетом соответствующих налогов и страховых взносов, планируемых при заключении контракта в целом (с учетом изменений в период действия контракта);

- в графе 2 указывается соотношение (процент) фактически начисленной заработной платы основных исполнителей контракта (с учетом соответствующих налогов и страховых взносов) к ее плановому размеру всего контракта. Данный показатель определяется как

соотношение графы 3 к графе 1 на дату составления Отчета;

- в графе 3 дублируются (повторяются) показатели графы 6 «Привлечение ресурсов организации, руб. коп.»;

- в графе 6 отражается общая сумма начисленной заработной платы основных исполнителей контракта (с учетом соответствующих налогов и страховых взносов) за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета. Следует отметить, что, несмотря на наименование графы 6 «Привлечение ресурсов организации, руб. коп.», сумма затрат по данному показателю должна включать в себя общую величину заработной платы, начисленной за отчетный период основным исполнителям (с учетом соответствующих налогов и страховых взносов), вне зависимости от источника финансирования начислений. Подобный алгоритм отражения затрат по оплате труда в целом, т.е. по одной графе 6, без подразделения начислений по источникам финансирования, по-видимому направлен на упрощение порядка составления Отчета.

Графы 4, 5, 7, 8, 9 строки 2.3.2. Отчета заполнению не подлежат.

По показателям строки 2.3.3. «Прочие производственные затраты» приводятся данные о произведенных в отчетном периоде прочих производственных затратах и их последующего списания (соответствующей доли, суммы) на себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) по контракту, а также списаний на затраты по другим контрактам и списаний на нужды организации. При этом изложенная ниже методика расчета данного показателя несколько отличается от приведенный в тексте Правил формирования отчета об исполнении государственного контракта, контракта организацией, выполняющей государственный оборонный заказ. Связано это с тем, что, по нашему мнению, расчет графы 3 строки 2.3.3. Правил некорректен, т.к. в нем по графе 3 учитывается только величина прочих производственных затрат в остатке незавершенного производства на конец отчетного периода, а не вся величина прочих производственных затрат, фактически понесенных в отчетном периоде. В связи с этим искажается и процент (%) выполнения планового задания, где в числителе (графа 1) приводятся плановые затраты на весь выпуск, а в знаменателе (графа 3) только их фактический

Сумма расходов по показателю «Затраты на оплату труда» должна включать общую величину начисленной в отчетном периоде основным исполнителям заработной платы и сумму соответствующих налогов и страховых взносов на нее.

Сумма расходов по показателю общепроизводственные затраты должна включать их общую величину, приходящуюся на данный заказ, вне зависимости от источника финансирования этих расходов.

остаток в незавершенном производстве на конец отчетного периода. Тем самым сравниваются несопоставимые объемы (величины) затрат. Поэтому алгоритм расчета данных строки 2.3.3. пересмотрен и представлен в следующем виде.

По графам строки 2.3.3. следует указывать следующие значения:

- в графе 1 объем прочих производственных затрат, планируемых при заключении всего контракта (с учетом изменений в период действия контракта);

- в графе 2 отношение суммы прочих производственных затрат, фактически произведенных в отчетном периоде, к их плановой величине всего контракта. Данный показатель определяется как соотношение графы 3 к графе 1 на дату составления Отчета;

- в графе 3 общую стоимостную оценку операций начисления прочих производственных затрат по контракту вне зависимости от источника финансирования указанных расходов за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета. Данная величина равна сумме показателей граф 4, 5, 6 строки 2.3.3. Отчета;

- в графе 4 стоимостная оценка операций (сумма) начисления прочих производственных затрат по контракту за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

- в графе 5 стоимостная оценка операций (сумма) перераспределения затрат из состава прочих производственных затрат по другим контрактам того же государственного заказчика в состав прочих производственных затрат по контракту за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

- в графе 6 сумму (стоимостную оценку) прочих производственных затрат переданных (перераспределенных) из состава собственных затрат организации в состав производственных затрат, по исполнению контракта. Информация приводится за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

- в графе 7 стоимостная оценка операций (сумма) по списанию прочих производственных затрат на себестоимость готовой продукции (работ, услуг) по контракту за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета;

- графа 8 стоимостная оценка операций (сумма) перераспределения расходов

организации из состава прочих производственных затрат по контракту в состав прочих производственных затрат по другим контрактам того же государственного заказчика на дату составления Отчета;

- графа 9 стоимостная оценка операций (сумма) перераспределения расходов организации из состава прочих производственных затрат контракта в состав затрат на производство продукции (работ, услуг) собственного производства, не связанного с исполнением контрактов. Информация приводится за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета.

По показателям строки 2.3.4. «Общепроизводственные затраты» указываются информация о плановой величине (объеме) и фактической динамике произведенных (списанных) общепроизводственных затратах на контракт.

Непосредственно по показателям строки 2.3.4. «Общепроизводственные затраты» указывается:

- в графе 1 объем общепроизводственных затрат, планируемых при заключении контракта (с учетом изменений в период действия контракта);

- в графе 2 отношение суммы фактически произведенных в отчетном периоде общепроизводственных затрат контракта к плановой величине общепроизводственных затрат всего контракта. Данный показатель определяется как соотношение графы 3 к графе 1 на дату составления Отчета;

- в графе 3 дублируются (повторяются) показатели графы 6 «Привлечение ресурсов организации, руб. коп.»;

- в графе 6 отражается общая сумма общепроизводственных расходов, произведенных за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета. Необходимо отметить, что, несмотря на наименование графы 6 «Привлечение ресурсов организации, руб. коп.», сумма расходов по данному показателю должна включать общую величину общепроизводственных затрат вне зависимости от источника их финансирования. Подобный алгоритм отражения общепроизводственных затрат в целом, т.е. по одной графе 6, без подразделения указанных затрат по источникам финансирования, по-видимому направлен на упрощение порядка составления Отчета.

Графы 4, 5, 7, 8, 9 строки 2.3.4. Отчета заполнению не подлежат.

Общехозяйственные затраты включаются в себестоимость продукции пропорционально показателю прямых затрат выбранному и закрепленному в учетной политике организации в качестве базы распределения, который в наибольшей степени соответствует характеру выпускаемой продукции. На продукцию внутризаводского оборота, к которой относится продукция собственного производства, потребляемая внутри организации на производственные нужды, общехозяйственные затраты не распределяются.

По показателям строки 2.3.5. «Общехозяйственные затраты» указываются информация о плановой величине (объеме) указанных затрат всего контракта и данные о фактическом уровне общехозяйственных затрат, произведенных в отчетном периоде.

По-видимому, предваряя рассмотрение правил заполнения соответствующих показателей строки 2.3.5., необходимо сделать ряд дополнительных комментариев, т.к. у сотрудников экономических служб организаций, могут возникнуть вопросы о взаимосвязи общехозяйственных расходов и «административно-управленческих расходов», которые приводятся по отдельным строкам отчета. Действительно, по своему содержанию указанные группы расходов содержат одни и те же виды затрат. Не будет ли дублирования («задвоения») этих показателей в Отчете? Ответ на данный вопрос достаточно прост. Информация о размере общехозяйственных затрат касается указанных расходов в объеме затрат на производство продукции (работ, услуг), т.е. на «валовую продукцию», а административно-управленческие расходы свидетельствуют об уровне затрат в объеме выпущенной продукции, т.е. готовой продукции. В связи с этим хотелось бы напомнить, что Общехозяйственные расходы в бухгалтерском учете списываются одним из трех способов:

- на счет 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);
- на счет 90-2 «Себестоимость продаж»;
- путем неполного включения расходов в себестоимость. То есть методом директ-костинга (в отраслях оборонно-промышленного комплекса практически не применяется).

Выбранный способ списания общехозяйственных расходов следует закрепить в учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 7 ПБУ 1/2008, п. 20 ПБУ 10/99).

В первом случае общехозяйственные расходы формируют «полную» себестоимость контракта и подлежат полному списанию по окончании месяца в дебет счета 20 «Основное производство».

Во втором случае формируется «сокращенная» себестоимость контракта, когда общехозяйственные расходы, их «условно» именуют административно-управленческими расходами, списываются на

себестоимость реализованной продукции независимо от того, сколько продукции было реализовано в отчетном периоде. Списание административно-управленческих расходов отражается по дебету счета 90/2 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» и кредиту счета 26.

При методе директ-костинга организация совмещает два первых способа, для чего в учетной политике необходимо закрепить перечень условно-переменных и условно-постоянных затрат. При этом способе списание общехозяйственных расходов отражается двумя записями, первая – по дебету счета 20 и кредиту счета 26 – в части условно-переменных затрат и вторая по дебету счета 90/2 и кредиту счета 26 – в части условно-постоянных затрат.

Возвращаясь к порядку заполнения строки 2.3.5., организациям следует указывать:

– по графе 1 объем общехозяйственных затрат, планируемых при заключении всего контракта (с учетом изменений в период действия контракта);

– по графе 2 отношение суммы фактически произведенных общехозяйственных затрат по контракту за отчетный период к плановой величине общепроизводственных затрат всего контракта. Данный показатель определяется как соотношение графы 3 к графе 1 на дату составления Отчета;

– по графе 3 дублируются (повторяются) показатели графы 6 «Привлечение ресурсов организации, руб. коп.»;

– по графе 6 отражается общая сумма общехозяйственных расходов, произведенных за период с момента начала работ по контракту до даты составления Отчета. Необходимо отметить, что, несмотря на наименование графы 6 «Привлечение ресурсов организации, руб. коп.», сумма расходов по данному показателю должна включать в себя общую величину общехозяйственных затрат вне зависимости от источника их финансирования. Подобный алгоритм отражения общехозяйственных затрат в целом, т.е. по одной графе 6, без подразделения указанных затрат по источникам финансирования, направлен на упрощение порядка составления Отчета.

Графы 4, 5, 7, 8, 9 строки 2.3.5. Отчета заполнению не подлежат. 

Продолжение следует.

АТТЕСТАТЫ ИПБ РОССИИ ПОЛУЧАЮТ

- 👤 бухгалтеры
- 👤 налоговые консультанты
- 👤 внутренние аудиторы
(контролеры)
- 👤 финансовые директора
- 👤 эксперты по МСФО

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- 💡 быть уверенным в завтрашнем дне
- 💡 иметь интересную и перспективную работу
- 💡 получать достойную зарплату
- 💡 полностью реализовать себя в профессии



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
+ 7(495) 720 54 55
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia