



ИНСТИТУТ
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ
МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Вестник

№6 | 2016

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

**Выполнение
гособорон-
заказа:
порядок
учета**

с. 12

**УСН:
новые
лимиты
доходности**

с. 28

**Если
основные
средства
выставлены
на торги**

с. 41

**Аренда
земли
у г. Москвы**

с. 46

Из истории нашей профессии

ЛУНСКИЙ

Николай Севастьянович

(1866-1956),

профессор-математик

**Автор
«Краткого учебника
коммерческой
бухгалтерии»
и расширенного
издания
«Счетоводство общее
и коммерческое»
(Одесса, 1905).**

Специализировался на коммерческих вычислениях. По этим вопросам издал большое число учебных пособий.

Основной постулат теории двух рядов счетов – в пассиве баланса отображаются источники средств, – получивший повсеместное распространение в России, долгие годы ассоциировался с именем Н.С. Лунского.

КОММЕРЦІЯ.

СОСТАВИТЕЛЬ

Н. С. ЛУНСКИЙ,

г. Одесса, Училища.





Уважаемые коллеги!

Итоги 2016 года показывают, что ИПБ Московского региона продолжает занимать лидирующие позиции по многим показателям: общее количество действительных и корпоративных членов, количество новых членов, вступивших в ряды Института в течение года, повышение членами Института профессионального уровня и др. ИПБ Московского региона старается создать максимально комфортные условия членства, оказывая услуги по трудоустройству, проводя бесплатные мероприятия и поднимая все выше уровень организационной работы. Уверена, что Институт может смело смотреть в будущее.

Позвольте поздравить вас с наступающим Новым годом и пожелать благополучия и максимальной самореализации в профессии!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона

4 ЛИЗИНГ И АРЕНДА АВТОМОБИЛЬНОГО ТРАНСПОРТА И СПЕЦИАЛЬНОЙ ТЕХНИКИ



Не каждая компания может позволить себе приобретение дорогостоящей техники, оборудования, необходимых для оказания услуг, выполнения работ. Вариантами, альтернативными покупке, являются аренда и лизинг. **В.Ю. Галенко**, главный бухгалтер ОАО «Трансэлектромонтаж», рассматривает особенности учета каждого из этих вариантов.

21 СЛОЖНЫЕ ВОПРОСЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ УСТУПКЕ ПРАВА ТРЕБОВАНИЯ



Несмотря на достаточно глубокую и многостороннюю разработку регулирующими органами, судами и специалистами вопросов, возникающих при уступке права требования, аудиторская и консультационная практика «подбрасывает» все новые и новые нюансы. Их раскрывает **А.М. Рабинович**, главный методолог группы компаний «Энерджи консалтинг», HLB Russian Gro.

35 ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ ОРГАНИЗАЦИИ



Внутренний контроль учета финансовых вложений организации и установление соответствия применяемой методики их учета, оценки и налогообложения действующим в Российской Федерации нормативным актам является сложной и трудоемкой работой. **Л.В. Чхутиашвили**, канд. экон. наук, аудитор, рассказывает об особенностях этого участка контроля.



Место действия — Московский регион

2 Новости региона

Профессиональная бухгалтерия

- 4 Лизинг и аренда автомобильного транспорта и специальной техники
В.Ю. Галенко
- 12 Выполнение гособоронзаказа: порядок учета производства продукции, выполнения работ и оказания услуг
И.Н. Ложников
- 21 Сложные вопросы налогообложения при уступке права требования
А.М. Рабинович
- 28 УСН: новые лимиты доходности
Е.Н. Галичевская
- 31 Реализация макулатуры
О.А. Шлычкова
- 35 Внутренний контроль учета финансовых вложений организации
Л.В. Чхутиашвили
- 41 Если основные средства выставлены на торги
**О.С. Волкова,
С.П. Родюшкин**
- 44 Выплаты физлицу по решению суда
М.А. Золотых
- 46 Аренда земли у г. Москвы
**С.Ю. Овчинникова,
С.П. Родюшкин**

Новости региона

Особенности применения кадастровой стоимости недвижимого имущества организаций

Управление ФНС России по г. Москве сообщает, что статьей 19 Федерального закона от 03.07.2016 № 360-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» определены особенности применения кадастровой стоимости недвижимого имущества организаций в период с 1 января 2017 года по 1 января 2020 года.

На основании положений Закона № 360-ФЗ в указанный период должна применяться наименьшая кадастровая стоимость объекта недвижимости, полученная с 1 января 2014 года или с 1 января года, в котором впервые кадастровая стоимость начала действовать для целей налогообложения, если на 1 января 2014 года кадастровая стоимость отсутствовала или не применялась для целей налогообложения.

В отношении имущества иностранных организаций такой датой является 1 января 2014 года, а в отношении иных объектов, указанных в статье 378.2 НК РФ, 1 января года, указанного в законе субъекта РФ, устанавливающем особенности определения налоговой базы по налогу на имущество организаций исходя из кадастровой стоимости, вне зависимости от даты включения конкретного объекта недвижимости

в перечень объектов административно-делового и торгового назначения.

Разъяснения по вопросу применения с 1 января 2017 года кадастровой стоимости объектов недвижимости в целях исчисления налога на имущество организаций в рамках действия статьи 19 Закона № 360-ФЗ содержатся в письме Министерства финансов Российской Федерации от 30.09.2016 № 03-05-04-01/57212.

Задайте свои вопросы об онлайн-кассах по телефонам «горячей линии»

В управлениях УФНС России по г. Москве и по Московской области открыты телефоны «горячей линии», по которым можно задать вопросы о новом порядке применения контрольно-кассовой техники.

Напомним, что с 15 июля 2016 года вступил в силу Федеральный закон № 290-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». В связи с этим с 15 июля 2016 года предусмотрена возможность добровольного перехода на новый порядок.

С 1 февраля 2017 года регистрация ККТ будет осуществляться только по новому порядку. С 1 июля 2017 года старый порядок прекратит свое действие.

При этом у предприятий сферы услуг, владельцев торговых автоматов, а также лиц, применяющих патент и ЕНВД, то есть для малого бизнеса, который не был обязан применять ККТ, будет еще целый год для перехода на новый порядок. Для этих категорий предпринимателей новый порядок применения ККТ становится обязательным с 1 июля 2018 года.

Получить всю необходимую информацию о новом порядке применения контрольно-кассовой техники налогоплательщики могут:





- в Управлении ФНС России по г. Москве по телефонам +7 (495) 400-66-52, +7(495) 400-65-33, а также в территориальных налоговых органах Москвы;
- в Управлении ФНС России по Московской области по телефонам +7 (495) 536-14-94 (Марина Леонидовна Сас) и +7 (495) 536-16-30 (Анастасия Андреевна Галкина), а также в территориальных налоговых органах Московской области.

Филиал № 24 Отделения ФСС переехал

Московское региональное отделение ФСС России сообщает, что Филиал № 24 переезжает на новую территорию: 125047, Москва, Триумфальная площадь, д. 1, стр. 1 (ст. м. «Маяковская»), вход со стороны 1-й Брестской улицы, 13/14. Телефон для страхователей и застрахованных лиц + 7 (495) 650-35-45.

Москва: включен ли объект в утвержденный перечень объектов недвижимости?

Департамент экономической политики и развития г. Москвы сообщает, что на его сайте – <http://depr.mos.ru/> – размещен сервис для поиска объектов недвижимого имущества, по которым налог на имущество исчисляется от кадастровой стоимости. Данный сервис предназначен для поиска объектов недвижимого имущества, включенных в Перечень торговых, офисных объектов, объектов общественного питания и (или) бытового обслуживания, облагаемых налогом на имущество от кадастровой стоимости.

В настоящее время в данном сервисе содержатся не только утвержденные Перечни на 2014–2016 годы, но и предварительный проект Перечня на 2017 год.

Предварительный проект Перечня объектов публикуется на сайте департамента с целью опережающего информирования владельцев коммерческой недвижимости, соответствующей определенным критериям, по которым она должна облагаться налогом на имущество от кадастровой стоимости в 2017 году.

Проверьте заранее, находится ли объект в проекте Перечня на 2017 год!

Москва продлевает действие налоговых льгот для Зеленограда

Московская городская дума приняла в первом чтении поправки в городское законодательство, продлевающие действие налоговых льгот для особой экономической зоны технико-внедренческого типа «Зеленоград». Проект разработан Департаментом экономической политики и развития города Москвы.

Законопроект продлевает льготу по налогу на прибыль для резидентов особой экономической зоны «Зеленоград». Для резидентов «Зеленограда», так же как и раньше (в период 2006–2016 годов), будет действовать пониженная ставка по налогу на прибыль.

На каждом предприятии сферы потребительского рынка должна быть разработана система управления охраной труда

Приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 19.08.2016 № 438н утверждено Типовое положение о системе управления охраной труда. На сайте Министерства потребительского рынка и услуг Московской области (<http://mpru.mosreg.ru/>) размещен комментарий министра В. Посаженникова к этому приказу.

«Типовое положение о системе управления охраной труда (СУОТ) разработано в целях оказания содействия работодателям при создании и обеспечении функционирования системы управления охраной труда. Действие СУОТ распространяется на всей территории, во всех зданиях и сооружениях работодателя. Его требования обязательны для всех работников работодателя и являются обязательными для всех лиц, находящихся на территории, в зданиях и сооружениях работодателя.

Каждый работодатель обязан разработать положение о Системе управления охраной труда на основе принятого Типового положения».

В.Ю. Галенко, главный бухгалтер ОАО «Трансэлектромонтаж»,
действительный член ИПБ Московского региона

Лизинг и аренда автомобильного транспорта и специальной техники

Не каждая компания может позволить себе приобретение дорогостоящей техники, оборудования, необходимых для оказания услуг, выполнения работ. Вариантами, альтернативными покупке, являются аренда и лизинг. Рассмотрим особенности учета каждого из этих вариантов.



В.Ю. Галенко

Лизинг автомобильного транспорта и специальной техники

Договор лизинга, или договор финансовой аренды – это договор, в соответствии с которым лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Так сказано в статье 2 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее – Закон о лизинге).

Причем лизингополучатель может в рамках одного лизингового правоотношения выступать в качестве продавца, у которого лизингодатель приобретает лизинговое имущество (ч. 2 ст. 4 Закона о лизинге). Договор лизинга независимо от срока заключается в письменной форме (ч. 1 ст. 15 Закона о лизинге). Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе транспортные средства (ст. 3 Закона о лизинге).

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя. При этом право владения и пользования предметом лизинга переходит к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное (части 1, 2 ст. 11 Закона о лизинге). Договором может быть предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга или до его истечения (ч. 1 ст. 19 Закона о лизинге).

Лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание

предмета лизинга, обеспечивает его сохранность, а также осуществляет капитальный и текущий ремонт, если иное не предусмотрено договором лизинга (ч. 3 ст. 17 Закона о лизинге). Расходы на ремонт поврежденного предмета лизинга признаются лизингодателем для целей налогообложения прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены (п. 1 ст. 260, п. 5 ст. 272 НК РФ, письмо Минфина России от 08.10.2009 № 03-03-06/1/656).

Предмет лизинга может быть застрахован от рисков утраты (гибели), недостачи или повреждения с момента поставки имущества продавцом и до момента окончания срока действия договора лизинга, если иное не предусмотрено договором. При этом кто будет являться страхователем и выгодоприобретателем при таком страховании, определяют стороны договора лизинга (ч. 1 ст. 21 Закона о лизинге).

Если страхователем является лизингополучатель (сублизингополучатель), он учитывает сумму страхового возмещения (части 1, 2 ст. 947 ГК РФ), подлежащую получению от страховой компании при наступлении страхового случая, в составе внереализационных доходов на дату принятия страховой компанией решения о выплате страхового возмещения (п. 3 ст. 250, подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ, письма Минфина России от 18.03.2013 № 03-03-06/1/8154, от 17.07.2012 № 03-03-06/1/337, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2012 № А40-54696/12-133-498, Президиума ВАС РФ от 14.05.2013 № 16805/12).

В бухгалтерском учете делаются записи:

Дебет 76 (60) Кредит 91-1 – начислены доходы в виде страхового возмещения;

Дебет 51 Кредит 76 – поступило на расчетный счет страховое возмещение;

Дебет 20 (25, 26, 44, 10, 21, 70, 69, 71, др.) Кредит 60 – отражены расходы на восстановление предмета лизинга при страховом случае (в случае возможности восстановления).

Дебет 91-2 (73) Кредит 20 (25, 26, 44) – учтены расходы на восстановление предмета лизинга (либо как прочие расходы, либо как расходы, возмещенные виновным лицом).

Уплаченную сумму страховой премии (взноса) лизингополучатель включает в состав расходов по обычным видам деятельности одновременно на дату получения страхового полиса, то есть на дату вступления в силу договора страхования (пункты 5, 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). В бухгалтерском учете это отражается записями:

Дебет 76-1 Кредит 51 – оплачена страховая премия (взнос);

Дебет 20 (25, 26, 44) Кредит 76 – страховая премия (взнос) отражена в составе расходов;

Дебет 09 Кредит 68 – отражен ОНА в связи с признанием расходов в налоговом учете в течение периода действия страхового полиса (пункты 11, 14, 17 ПБУ 18/02, подп. 3 п. 1 ст. 263, подп. 7 п. 1 ст. 263 НК РФ).

Этих разниц может не быть, если в расходах в бухгалтерском учете сумму уплаченной страховой премии (взноса) отражать также в течение периода действия страхового полиса в качестве предоплаты будущих страховых услуг (пункты 3, 5, 11 ПБУ 10/99).

Кстати, расходы на добровольное страхование от угона и ущерба средств наземного транспорта по КАСКО также могут учитываться лизингополучателем в составе расходов для целей налогообложения прибыли (подп. 1 п. 1 ст. 263 НК РФ).

Если страхователем является лизингодатель, страховые платежи учитываются таким же образом, как и у лизингополучателя.

Если же уплаченные лизингодателем суммы страховых взносов по договору страхования предмета лизинга были включены в состав лизинговых платежей, то при досрочном выкупе имущества лизингополучателем происходит

переход права собственности на застрахованное имущество, а также права требования к страховщику сумм страхового возмещения по договору страхования от лизингодателя к лизингополучателю. Следовательно, часть страховой премии за период с момента перехода указанного права требования до окончания срока действия договора страхования не может быть учтена лизингодателем в расходах для целей налогообложения прибыли организаций (статьи 252, 272 НК РФ, письмо Минфина России от 16.08.2010 № 03-03-06/1/548).

Если застрахованное лизинговое имущество было уничтожено, то в учете лизингодателя делаются следующие записи:

Дебет 02 Кредит 03, субсчет «Выбытие доходных вложений в материальные ценности» – отражена сумма, в части ранее начисленной амортизации на месяц выбытия имущества;

Дебет 03, субсчет «Выбытие доходных вложений в материальные ценности», Кредит 03, субсчет «Доходные вложения в материальные ценности в эксплуатации» – отражена сумма первоначальной (восстановительной) стоимости утраченного лизингового имущества;

Дебет 76-1, Кредит 03, субсчет «Выбытие доходных вложений в материальные ценности» – отражена сумма остаточной стоимости лизингового имущества.

Дебет 91 Кредит 76-1 – остаток не учтенной в расходах страховой премии списывается на счет учета прочих расходов.

Если на основании договора страхования выгодоприобретателем является банк, получение страхового возмещения от страховщика засчитывается им в счет погашения лизингодателем кредита и (или) начисленных на дату получения возмещения процентов. Одновременно с погашением задолженности перед банком лизингодатель отражает в учете погашение задолженности лизингополучателя по уплате лизинговых платежей в результате наступления страхового случая и получения выгодоприобретателем страхового возмещения.

Указанные операции будут отражаться в бухгалтерском учете лизингодателя следующими записями:

Дебет 66 (67) Кредит 62.

Кроме страхования, одна из сторон договора (в случае лизинга автотранспортных средств, тракторов,

Уплаченную сумму страховой премии (взноса) лизингополучатель включает в состав расходов по обычным видам деятельности

Граница Ю. В. Признание оценочных показателей отложенных налогов при осуществлении лизинговых сделок // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2016. – № 1. – С. 13–18.

Экономическую основу лизинга составляют лизинговые платежи – это общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора

самоходных дорожно-строительных и иных машин с рабочим объемом двигателя внутреннего сгорания более 50 куб. см или максимальной мощностью электродвигателя более 4 кВт, а также прицепов к ним) должна зарегистрировать предмет сделки (постановление Правительства РФ от 12.08.1994 № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации»).

На основе норм Закона о лизинге пункт 48 приказа МВД РФ от 24.11.2008 № 1001 «О порядке регистрации транспортных средств» устанавливает, что транспортные средства, являющиеся предметом лизинга или сублизинга, регистрируются по письменному соглашению сторон за лизингодателем или лизингополучателем на общих основаниях. Соответственно, за кем регистрируется транспортное средство, тот и уплачивает транспортный налог (ст. 357 НК РФ, письма Минфина России от 24.03.2009 № 03-05-05-04/01, ФНС России от 11.12.2013 № БС-4-11/22368, постановления ФАС Поволжского округа от 28.03.2013 по делу № А65-18785/2012). Сумма транспортного налога включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Экономическую основу лизинга составляют лизинговые платежи – это общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора. В состав лизинговых платежей входят (ч. 1 ст. 28 Закона о лизинге):

- возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;
- возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;
- доход лизингодателя;
- выкупная стоимость предмета лизинга, если право собственности на него переходит к лизингополучателю.

Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяется договором (ч. 2 ст. 28 Закона о лизинге). Можно выбрать один из способов, которые предлагаются в Методических рекомендациях по расчету лизинговых платежей (утв. Минэкономки России 16 апреля 1996 года):

- фиксированной общей суммой, когда общая сумма платежей начисляется равными долями в течение всего срока договора в соответствии с согласованной сторонами периодичностью;
- авансом с фиксированной общей суммой, когда лизингополучатель при заключении договора выплачивает лизингодателю аванс в согласованном сторонами размере, а остальная часть общей суммы лизинговых платежей (за минусом аванса) начисляется и уплачивается в течение срока действия договора, как и при начислении платежей с фиксированной общей суммой;
- минимальными платежами, когда в общую сумму платежей включаются сумма амортизации лизингового имущества за весь срок действия договора, плата за использованные лизингодателем заемные средства, комиссионное вознаграждение и плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором, а также стоимость выкупаемого лизингового имущества, если выкуп предусмотрен договором.

Порядок бухгалтерского учета лизингового имущества регулируется Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв. приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15), в которых определено, что лизинговое имущество может учитываться на балансе как лизингополучателя, так и лизингодателя, что целесообразно закрепить в договоре (п. 4 ст. 421, ст. 422 ГК РФ, Информационное сообщение Минфина России от 17.11.2014 «Обзор изменений, внесенных Федеральным законом от 04.11.2014 № 344-ФЗ в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и ряд других федеральных законов»).

Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя

Если лизинговое имущество по условиям договора учитывается на балансе лизингодателя, лизингополучатель делает в учете следующие бухгалтерские записи:

Дебет 001 «Арендованные основные средства» – отражено поступление лизингового имущества по стоимости, указанной в договоре (п. 8 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (утв.

приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15, далее – Указания));

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – отражено начисление лизинговых платежей.

В случае выкупа до истечения срока договора лизинга, досрочно начисленные платежи могут относиться в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» (п. 12 Указаний). Тогда ежемесячно в течение срока действия договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся на себестоимость: Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 97.

Дебет 19 Кредит 76 – учтен НДС по лизинговым платежам;

Дебет 68, субсчет «Налог на добавленную стоимость», Кредит 19 – принят к вычету НДС по лизинговым платежам (ежемесячно в течение срока действия договора лизинга) (подп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ);

Дебет 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», Кредит 51 – уплачены лизинговые платежи;

Кредит 001 – возвращено (выкуплено) имущество, полученное в лизинг по окончании срока действия договора;

Дебет 08 (10) Кредит 76 – отражен выкуп лизингового имущества по сумме окончательного платежа.

Выкупная стоимость может выплачиваться лизингополучателю одновременно самостоятельным платежом или входить в регулярный лизинговый платеж. И в первом и во втором случае эти платежи учитываются у лизингодателя как авансовые (письма Минфина России от 04.03.2008 № 03-03-06/1/368, от 25.06.2009 № 03-03-06/1/428), а у лизингополучателя могут включаться в расходы вместе с лизинговым платежом (постановления ФАС Московского округа от 21.01.2008 № КА-А40/13000-07 по делу № А40-2735/07-129-22, от 26.02.2008 № КА-А40/11122-07 по делу № А40-2559/07-112-21, ФАС Уральского округа от 03.04.2008 № Ф09-2062/08-С3 по делу № А71-5541/07).

Выкупная стоимость предмета лизинга формирует первоначальную стоимость амортизируемого имущества у лизингополучателя, которая будет списываться в расходы после перехода права собственности по мере начисления амортизации. Конечно, при условии, что выкупная стоимость будет более 40 000 руб. (п. 5 ст. 270 НК РФ, письма Минфина России от 02.06.2010

№ 03-03-06/1/368, от 06.02.2012 № 03-03-06/1/71, от 04.03.2008 № 03-03-06/1/138).

Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя

Лизинговые платежи относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ). Если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, лизинговые платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной по этому объекту амортизации (кроме той части лизинговых платежей, которую составляет выкупная цена предмета лизинга).

Авансовый платеж нужно признавать в расходах лизингополучателя равными долями в течение срока действия договора (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, в учете лизингополучателя необходимо сделать следующие бухгалтерские записи:

Дебет 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга», Кредит 76, субсчет 2 «Арендные обязательства» – оприходовано имущество, переданное по договору лизинга (абз. 2 п. 8 Указаний);

Дебет 19 Кредит 76-2 – учтен НДС по полученному лизинговому имуществу;

Дебет 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга», Кредит 10 (70, 69, 60, 71, 76) – учтены дополнительные расходы, связанные с доведением полученного в лизинг имущества до состояния, пригодного к эксплуатации;

Дебет 01, субсчет 2 «Арендованное имущество», Кредит 08, субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга» – отражена стоимость поступившего лизингового имущества (п. 10 ст. 258 НК РФ);

Дебет 76, субсчет 2 «Арендные обязательства», Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – начислен ежемесячный лизинговый платеж (абз. 2 п. 9 Указаний);

Дебет 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», Кредит 51 – уплачен ежемесячный лизинговый платеж;

Выкупная стоимость может выплачиваться лизингополучателю одновременно самостоятельным платежом или входить в регулярный лизинговый платеж

Шароватова Е.А.
Особенности управленческого учета затрат в зависимости от отраслевой технологии предприятий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 2. – С. 44-48.

Не упустите

При досрочном выкупе у лизингодателя предмета лизинга и если выкупная цена при досрочном выкупе меньше, чем оставшаяся сумма задолженности перед лизингодателем, а предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, конкретный порядок учета такой разницы необходимо закрепить в своей учетной политике (пункты 7, 8 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

Как правило, используют следующий порядок:

1) принятая к учету первоначальная стоимость лизингового оборудования, а также сумма начисленной по нему амортизации при выкупе не изменяются, а возникшая разница по расчетам с лизингодателем отражается в составе прочих доходов лизингополучателя записями:

Дебет 76, субсчет 2 «Арендные обязательства», Кредит 91-1 – отражена разница между оставшейся суммой задолженности перед лизингодателем и уплаченной выкупной ценой (без НДС) (п. 16 ПБУ 9/99, п. 1 ст. 249, ст. 146 НК РФ);

Дебет 68 Кредит 99

– отражена сумма ПНА (на дату выкупа оборудования и признания в бухгалтерском учете суммы превышения задолженности перед лизингодателем над выкупной ценой (без НДС) в составе прочих доходов (пункты 4, 7 ПБУ 18/02, п. 14 ПБУ 6/01));

2) ежемесячно в течение оставшегося срока полезного использования оборудования:

Дебет 20 (25, 26, 44) Кредит 02

– начислена амортизация по выкупленному оборудованию;

Дебет 99 Кредит 68

– отражена сумма возникшего ПНО (пункты 4, 7 ПБУ 18/02).

Дебет 68, субсчет «Налог на добавленную стоимость», Кредит 19 – принят к вычету НДС по лизинговому платежу;

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 02, субсчет «Амортизация имущества, полученного в лизинг» – учтена начисленная амортизация по объекту лизинга (п. 17 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н));

(Другой вариант учета:

Дебет 20 Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – начислен лизинговый платеж за отчетный период;

Дебет 19 Кредит 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – начислен НДС с суммы лизинговых платежей за отчетный период;

Дебет 68 Кредит 19 – принят к вычету НДС с суммы лизингового платежа за отчетный период;

Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 02, субсчет «Амортизация лизингового имущества» – начислена амортизация за отчетный период по лизинговому имуществу.

Дебет 02, субсчет «Амортизация лизингового имущества» Кредит 01, субсчет «Арендное имущество» – лизинговое имущество возвращено лизингодателю при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей (если не полностью, то Дебет 76-2 – по остаточной стоимости).

(Другой вариант учета:

Дебет 01, субсчет «Собственные основные средства» Кредит 01, субсчет «Арендное имущество»;

Дебет 02, субсчет «Амортизация лизингового имущества» Кредит 02, субсчет «Амортизация собственных основных средств» – выкуплено лизинговое имущество и учтено в составе собственных основных средств по окончании срока договора лизинга.

При начислении амортизации по лизинговому имуществу также допускается применять специальный коэффициент ускорения к объектам лизинга, но не выше 3 при амортизации такого объекта методом уменьшаемого остатка (ст. 259.3 НК РФ, п. 54 приказа Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

В бухгалтерской отчетности необходимо отразить информацию о выбранных условиях постановления лизингового имущества на баланс, о предстоящих лизинговых платежах в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга (завершающий раздел Указаний).

Если лизинговые платежи в совокупности со стоимостью возвращенного предмета лизинга превышают общую сумму, на которую вправе рассчитывать лизингодатель с учетом досрочного возврата финансирования, то лизингополучатель вправе взыскать с него разницу. А если менее общей суммы, то разницу с лизингополучателя вправе взыскать лизингодатель (пункты 3.2, 3.3 постановления Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 17 «Об отдельных вопросах, связанных с договором выкупного лизинга», далее – Постановление № 17).

В связи с расторжением договора общая сумма, на которую вправе рассчитывать лизингодатель, складывается из предоставленной лизингополучателю суммы финансирования, платы за него, определенной с учетом продолжительности использования финансирования, и убытков, а также иных

санкций, предусмотренных законом или договором.

В частности, к реальному ущербу лизингодателя относятся затраты на хранение изъятого имущества до его реализации и на реализацию, проценты, выплачиваемые банку по кредиту, который был получен на приобретение предмета лизинга. Упущенной выгодой лизингодателя может быть плата за финансирование в будущие периоды, которая более не начисляется ввиду досрочного возврата финансирования лизингополучателем.

Эту упущенную выгоду возможно взыскать за период, разумно необходимый лизингодателю для повторной передачи в аренду на сопоставимую сумму по договору с иным лизингополучателем. Пока не доказано иное, следует исходить из того, что такой период составляет 3 месяца (п. 3.3 Постановления № 17).

Кроме этого существует такое понятие, как **субсидии, полученные на возмещение потерь** в доходах лизинговой организации при предоставлении скидки лизингополучателям по уплате авансовых платежей по договорам лизинга колесных транспортных средств. Отражение субсидии в учете лизингополучателя осуществляется на основании договора лизинга, графика лизинговых платежей, счета-фактуры, выставленной лизингодателем.

Итак, указанная субсидия отражается в налоговом учете лизингодателя в составе выручки от реализации лизинговых услуг, а у лизингополучателя – в составе внереализационных доходов (письмо Минфина России № 03-03-06/1/46070 от 10.08.15).

Денежные средства, получаемые из федерального бюджета в качестве возмещения суммы скидки, предоставленной лизингополучателям на основании договоров лизинга колесных транспортных средств, подлежат включению в налоговую базу по НДС на основании подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ (письмо Минфина России № 03-07-11/44511 от 31.07.15) (см. пример 1).

Возможна ситуация, когда лизингодателю предъявляется требование (которое он в свою очередь адресует лизингополучателю) о возврате полученной субсидии по причинам, указанным в договоре лизинга (см. пример 2).

Аренда автомобильного транспорта и специальной техники

Зачастую организации необходима дорогостоящая или специфическая техника, но на короткий срок (например, на срок выполнения работ по договору), после чего она больше не потребуется. Покупать или заключать договор лизинга в таких условиях нецелесообразно, поэтому компании прибегают к договорам аренды транспортных средств или специальной техники.

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ).

Передача в аренду имущества производится по приемо-сдаточному акту, в котором целесообразно указать отличительные особенности передаваемого в аренду имущества, его техническое состояние, данные паспорта, иные существенные детали.

Арендаторам следует помнить, что гражданское законодательство предусматривает два вида аренды транспортных средств: с экипажем (ст. 632 ГК РФ) и без экипажа (ст. 642 ГК РФ). Выбор зависит исключительно от потребностей арендатора.

Аренда транспортного средства с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации (аренда с экипажем) предполагает, что транспорт передается арендатору в пользование, а экипаж арендодателя берет на себя обязанности по управлению им и по его технической эксплуатации. Арендодатель в течение всего срока договора аренды обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта и предоставление необходимых принадлежностей (статьи 636, 637 ГК РФ, постановление ФАС Северо-Западного округа от 30.10.2012 по делу № А44-2899/2012).

Предоставляемые арендатору арендодателем услуги по управлению и технической эксплуатации транспортного средства должны обеспечивать его нормальную и безопасную эксплуатацию

Арендодатель в течение всего срока договора аренды обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства

Ковалев В.В. Эволюция бухгалтерских регулятивов об аренде: международный контекст // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 1. – С. 24–29.

Пример 1

В соответствии с договором лизинга лизингополучателю предоставлена скидка по уплате авансового платежа 118 тыс. руб. Получено решение Минпромторга России на предоставление субсидии.

Учет у лизингодателя

Дебет 62 Кредит 91-1

– 118 тыс. руб. – начислена субсидия в составе выручки от реализации лизинговых услуг;

Дебет 68-НДС Кредит 62

– 18 тыс. руб. – начислен НДС.

Лизингополучателю на сумму субсидии предоставляется счет-фактура.

Учет у лизингополучателя

На основании полученного счета-фактуры, выставленного лизингодателем на сумму субсидии, делаются бухгалтерские записи:

Дебет 76 Кредит 76-Лизинг

– 100 тыс. руб. – сумма субсидии без НДС;

Дебет 19 Кредит 76-Лизинг

– 18 тыс. руб. – начислен НДС с субсидии;

Дебет 68-2 Кредит 19

– 18 тыс. руб. – НДС принят к вычету.

Расходы будут признаны по мере начисления амортизации (прочие расходы) (ст. 257, подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Дебет 76-Лизинг Кредит 91-1

– 118 тыс. руб. – начислен доход по субсидии;

Дебет 91-2 Кредит 68-2

– 18 тыс. руб. – начислен НДС с субсидии.

в соответствии с целями аренды, указанными в договоре.

Состав экипажа транспортного средства и его квалификация должны отвечать обязательным для сторон правилам и условиям договора, а если обязательными для сторон правилами такие требования не установлены, то требованиям обычной практики эксплуатации транспортного средства данного вида и условиям договора.

Члены экипажа являются работниками арендодателя, и, если договором аренды не предусмотрено иное, расходы по оплате услуг членов экипажа, а также расходы на их содержание несет арендодатель.

По договору аренды транспортного средства без экипажа арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование без оказания услуг по управлению им и его технической эксплуатации.

Если иное не предусмотрено договором аренды транспортного средства без экипажа, арендатор несет расходы на содержание арендованного транспортного средства, его страхование, включая страхование своей ответственности, а также расходы, возникающие в связи с его эксплуатацией (ст. 646 ГК РФ, письма Минфина России от 13.02.2007 № 03-03-06/1/81,

от 29.11.2006 № 03-03-04/1/806, УФНС России по г. Москве от 19.12.2007 № 20-12/121663, постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.06.2007 № А13-10680/2005-21).

Объекты, переданные в аренду, остаются на балансе арендодателя. Налог на имущество и транспортный налог уплачивает арендодатель.

Арендные платежи за арендуемое имущество входят в состав прочих расходов для целей налогообложения прибыли на дату расчетов или предъявления налогоплательщику документов (подп. 10 п. 1 ст. 264, ст. 272 НК РФ).

В обоих вариантах аренды транспортного средства стоимость взятого в аренду имущества учитывается у арендатора по дебету забалансового счета 001 «Арендованные основные средства». При его возврате делается запись по кредиту забалансового счета 001.

Арендные платежи начисляются записью Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44, 91) Кредит 60 (76). Для подтверждения расходов в налоговом учете для целей расчета налога на прибыль проверяющие органы требуют помимо договора также ежемесячного составления актов выполненных работ с приложением копий первичных документов по учету работы техники (письмо УФНС России по г. Москве

Арендные платежи за арендуемое имущество входят в состав прочих расходов для целей налогообложения прибыли

Пример 2

В соответствии с договором лизинга лизингополучателю предоставлена скидка по уплате авансового платежа 118 тыс. руб. Получено решение Минпромторга России на предоставление субсидии. В дальнейшем в связи с невыполнением условий предоставления субсидии направлено требование о возврате субсидии. Лизингодатель направляет лизингополучателю счет или соглашение с указанием суммы задолженности по субсидии. Лизингополучатель корректирует ранее признанный внереализационный доход по субсидии, который был отражен на дату выставления счета-фактуры на эту же сумму следующими записями:

СТОРНО Дебет 76 Кредит 91-1
– 118 тыс. руб. – отражено увеличение обязательств в связи с возвратом субсидии;

СТОРНО Дебет 91-2 Кредит 19

– 18 тыс. руб. – отражена корректировка НДС;

Дебет 68-2 Кредит 19-09

– 18 тыс. руб. – отражено возмещение НДС;

Дебет 76 Кредит 51

– 118 тыс. руб. – отражена оплата задолженности лизингодателю лизингополучателем.

от 23.10.2006 № 20-12/92786). При этом Минфин России считает ежемесячные акты выполненных работ необязательными, если иное не следует из условий договора (письмо Минфина России от 15.06.2015 № 03-07-11/34410).

Бухгалтерские записи по учету НДС таковы:

Дебет 19 Кредит 60 (76) – начислен НДС по аренде;

Дебет 68, субсчет «Расчеты по НДС», Кредит 19 – НДС принят к вычету.

При перечислении арендных платежей делается запись Дебет 60 (76) Кредит 51.

Расходы налогоплательщика на аренду должны быть документально подтверждены и экономически обоснованы

Не упустите

Расходы на ремонт автотранспортных средств и техники, арендованных у физических лиц, для целей налогообложения могут учитываться у арендатора (если договором возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено) как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (ст. 264 НК РФ, письма Минфина России от 19.12.2005 № 03-03-04/1/429, от 13.12.2010 № 03-03-06/1/773).

(ст. 252, подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ) и могут быть как прямыми, так и косвенными, в зависимости от технологического процесса (ст. 318 НК РФ, постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.09.2014 № Ф05-10544/14 по делу № А41-4902/14).



Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

ПРИГЛАШАЕТ К СОТРУДНИЧЕСТВУ АВТОРОВ

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



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

Выполнение гособоронзаказа: порядок учета производства продукции, выполнения работ и оказания услуг

Мы завершаем цикл статей¹, посвященных вопросам раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности, составлению расчетно-калькуляционных материалов, а также предоставлению информации о затратах по исполнению государственных контрактов (контрактов).

Сводный учет затрат на производство

Каждое предприятие должно закрепить в своей учетной политике выбранный метод учета затрат на производство, то есть вид объекта учета затрат и калькулирования продукции по обычным видам деятельности. В настоящее время в промышленности применяются простой, попередельный, позаказный методы учета или их модификации.

При организации учета по любому из перечисленных методов (видам объектов) может использоваться «нормативный инструментарий», который часто именуют «нормативным» методом. Разумеется, сам по себе данный инструментарий не является особым вариантом – методом учета, так как не содержит отличного от перечисленных выше видов типа объекта учета, а лишь играет роль инструмента при осуществлении необходимых расчетов.

В организациях ВПК наиболее распространенным является позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Указанный метод в наибольшей мере обеспечивает реализацию требования по ведению раздельного учета финансовых результатов по государственным контрактам, содержащегося в Федеральном законе от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе». Поэтому в дальнейшем изложение вопросов организации сводного учета затрат на производство будет рассматриваться применительно к позаказному методу или его модификациям, например, позаказно-серийному.



И.Н. Ложников

Напомним, что при позаказном методе объектом учета себестоимости и калькулирования продукции является заказ. Заказ открывается на отдельное изделие или группу однородных изделий. В условиях исполнения обязательств по выполнению государственных контрактов организация-исполнитель должна открывать заказ на каждый контракт. При этом контрактом может быть предусмотрена поставка изделия, группы изделий, выполнения определенного объема работ или оказания услуг.

Вне зависимости от конкретного содержания контракта алгоритм исчисления себестоимости готовой продукции является стандартным. Себестоимость готовой продукции складывается из стоимости остатков незавершенного производства на начало месяца (отчетного периода) плюс затраты организации на производство этой продукции за месяц, минус стоимость остатков незавершенного производства на конец месяца (отчетного периода).

В организациях с индивидуальным (единичным) типом производства продукции (а в условиях выполнения государственного оборонного заказа такой тип производства и соответствующий ему порядок бухгалтерского учета затрат является преобладающим) остатков незавершенного производства на начало и конец месяца (периода) не имеется. Поэтому порядок расчета себестоимости готовой продукции по таким заказам (контрактам) будет несколько модифицированным. В этом случае себестоимость готовой продукции будет исчисляться по окончании выполнения всех работ по заказу (контракту) и равняться сумме затрат организации на производство данной продукции

¹ См. в № 3/2016, 4/2016 и 5/2016 журнала «Вестник бухгалтера Московского региона».

(заказа). До окончания указанных работ все произведенные затраты (оборот по дебету счета 20 «Основное производство») будут квалифицироваться как незавершенное производство.

Однако на практике даже на предприятиях с индивидуальным типом производства организации вынуждены в ряде случаев проводить исчисление себестоимости части заказа (отдельных изделий, этапов) в связи с их передачей заказчику (Министерству обороны и другим ведомствам) еще до выполнения всех работ по контракту.

Организациям необходимо определить с выбором варианта формирования свода затрат по избранному объекту учета, то есть использовать полуфабрикатный или бесполуфабрикатный вариант технологии накопления затрат и исчисления производственной себестоимости продукции. Напомним, что при использовании полуфабрикатного варианта сводного учета затрат на производство осуществляется исчисление производственной себестоимости продукции каждого цеха, а так как эта продукция не прошла еще всех этапов обработки (кроме конечных цехов), то данная продукция представляет собой полуфабрикат.

Себестоимость полуфабрикатов в каждом цехе (подразделении) состоит из собственных затрат цеха и себестоимости полуфабрикатов, полученных от других цехов. От цеха к цеху на протяжении всего производственного цикла изготовления изделия затраты каждого цеха последовательно присоединяются к стоимости полуфабриката предыдущего подразделения, в результате чего в финишном подразделении (например, сборочных цехах) формируется производственная себестоимость всего изделия.

В бухгалтерском учете операция по передаче полуфабрикатов собственного производства из цеха на склад отражается по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и кредиту счета 20 «Основное производство», а при их передаче со склада в следующий цех делается обратная запись. Так как фактическая себестоимость полуфабрикатов может быть исчислена только по окончании месяца, то их движение в течение месяца отражается в учете по сметной (нормативной) стоимости. В конце месяца данная «условная» оценка полуфабрикатов доводится до фактической себестоимости.

При бесполуфабрикатном варианте сводного учета затрат на производство

Себестоимость полуфабрикатов в каждом цехе (подразделении) состоит из собственных затрат цеха и себестоимости полуфабрикатов, полученных от других цехов

*Щетинкина К. С.,
Блинова У. Ю.
Современные подходы к формированию системы бюджетирования хозяйствующего субъекта в международной практике // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 3. – С. 44–48.*

движение полуфабрикатов из цеха в цех отражается только в количественном выражении (то есть в оперативном учете) без проведения бухгалтерских записей по таким передачам. Затраты в цехах учитываются по заказам только в части собственных расходов, то есть без включения в их состав стоимости полуфабрикатов собственного изготовления, поступивших из других цехов. Затраты организации на производство продукции (контракта) определяются в целом по предприятию как сумма расходов всех цехов (подразделений) по выполнению конкретного контракта (заказа).

Полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство применяется в основном в металлургической и химической промышленности, где затраты производства формируются по переделам. В организациях же ВПК применение этого варианта встречается достаточно редко. Связано это с тем, что полуфабрикаты, за небольшим исключением, не выступают в качестве самостоятельных объектов реализации, а также в связи с существенным ростом трудоемкости учетных работ при применении полуфабрикатного варианта.

Учет незавершенного производства

Вне зависимости от выбранного «типа» сводного учета затрат на производство по окончании отчетного периода (месяца) организации должны исчислить фактическую стоимость (себестоимость) незавершенного производства. Осуществить же его достоверную оценку можно только на основе проведения полной инвентаризации имеющихся остатков.

В связи с этим необходимо отметить, что проведение инвентаризации незавершенного производства и подведение ее итогов в средних и крупных организациях ВПК (а таких большинство) требует колоссальных трудозатрат, а в ряде случаев и временной остановки производства, а также существенного периода времени (иногда до нескольких месяцев) на обработку инвентаризационных материалов. Поэтому в течение года инвентаризация, как правило, заменяется специальным расчетом, когда оценка незавершенного производства производится в «упрощенном» виде, фактическое же снятие остатков осуществляется один раз в год перед составлением годового бухгалтерского отчета.

В связи с вышеизложенным на основе некоторых действующих практик применения бесполуфабрикатного варианта учета рассмотрим алгоритм проведения специального расчета при упрощенной форме исчисления стоимости (себестоимости) незавершенного производства, а также при фактической инвентаризации его остатков.

Упрощенные варианты исчисления стоимости (себестоимости) незавершенного производства

Отметим, что согласно действующему законодательству, собственно незавершенное производство «в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам» (п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н)).

Механизмы оценки незавершенного производства при использовании упрощенных методов имеют существенную вариативность и зависят от характера выпускаемой продукции, технологии производства, уровня автоматизации учетных работ и многих других факторов. Одним из вариантов упрощенного исчисления стоимости незавершенного производства является «способ среднего процента годности незавершенного производства по видам продукции (заказам)».

Суть данного варианта заключается в том, что специалисты соответствующих технико-экономических служб организации дают экспертную оценку уровня готовности задела незавершенного производства по отдельным заказам (контрактам). Далее исчисляется стоимость остатков незавершенного производства по каждому заказу как произведение степени готовности изделия (партии изделий) на их нормативную (плановую – иной вариант оценки) стоимость.

Учитывая высокий уровень субъективизма в подобных расчетах, на предприятиях

ВПК широкое распространение нашли варианты учета незавершенного производства, основанные на оценке фактической трудоемкости выполненных работ.

Суть указанных вариантов заключается в том, что в начале по данным конструкторской и технологической документации производится исчисление нормативной трудоемкости изготовления единицы готовой продукции («условной машины») в нормо-часах по каждому заказу (контракту). Далее, исходя из трудоемкости выполненных в отчетном периоде операций, исчисляется фактическая трудоемкость выполненных работ по каждому заказу.

Данные о фактической трудоемкости выполненных работ берутся из маршрутных карт (листов), маршрутных расцеховых ведомостей и другой аналогичной документации. Затем определяется трудоемкость выпущенной в отчетном периоде готовой продукции:

Трудоемкость выпущенной в отчетном периоде готовой продукции	=	Фактическое количество выпущенных изделий	×	Нормативная (плановая) трудоемкость одного изделия
--	---	---	---	--

После этого исчисляется общая трудоемкость остатка незавершенного производства по каждому заказу (контракту):

Общая трудоемкость остатка незавершенного производства по каждому заказу (контракту)	=	(Трудоемкость незавершенного производства каждого заказа на начало месяца (периода)	+	Трудоемкость выполненных работ за месяц)	-	Трудоемкость выпущенной готовой продукции по заказу (контракту) отчетного месяца (периода)
--	---	---	--	---	---	---	---	--

Далее рассчитывается фактическое количество «условных машин» (машинокомплектов) в незавершенном производстве:

Фактическое количество «условных машин» (машинокомплектов) в незавершенном производстве	=	Общая трудоемкость незавершенного производства по заказу на конец месяца (периода)	:	Нормативная трудоемкость одной условной машины данного заказа
---	---	--	---	---

И наконец, исходя из количества условных машин в незавершенном производстве, исчисляется их стоимость (себестоимость):

Стоимость (себестоимость) условных машин в незавершенном производстве	=	Количество условных машин (машинокомплектов) в остатке незавершенного производства	×	Нормативная себестоимость одной машины (машинокомплекта)
---	---	--	---	--

Данный расчет производится по каждому заказу (контракту).

Применяются и другие упрощенные варианты исчисления стоимости (себестоимости) незавершенного производства. Например, в организациях с коротким производственным циклом (не более месяца) используется *способ приравнивания уровня издержек производства не законченной изготовлением продукции и законченной изготовлением продукции (50% на 50%)*.

Фактическая инвентаризация незавершенного производства

При проведении инвентаризации незавершенного производства все предприятия и организации должны руководствоваться правилами, содержащимися в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49). Инвентаризация незавершенного производства в организациях промышленности должна обеспечить (п. 3.27 Методических указаний):

- *«определение фактического наличия заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;*
- *определение фактической комплектности незавершенного производства (заделов);*
- *выявление остатков незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено».*

Для определения фактического наличия незавершенного производства (деталей, узлов, блоков, комплектов и т.п.) и их оценки в каждом цеху проводится инвентаризация, то есть подтверждение фактического наличия указанных ценностей. Данные об имеющихся в наличии ценностях вносятся в инвентаризационные описи, на основании которых по каждому цеху, с позаказной разбивкой, составляется акт инвентаризации незавершенного производства цеха.

На предприятиях ВПК применяется несколько вариантов оценки стоимости остатков незавершенного производства.

На предприятиях ВПК применяется несколько вариантов оценки стоимости остатков незавершенного производства

Рожнова О.В.
Бухгалтерский учет в условиях бизнес-моделирования // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 28–34.

Наиболее точной считается методика, при которой определение стоимости инвентаризируемых остатков незавершенного производства производится в два этапа.

На первом этапе оценка осуществляется только по прямым калькуляционным статьям затрат, то есть по стоимости материалов по плановой нормативной себестоимости и заработной плате с отчислениями на социальные нужды, определяемой по поддетальной или поддетально-пооперационной схеме (вида учета движения деталей). При этом зарплата основных производственных работников при детальной оценке фактического наличия незавершенного производства в инвентаризационной описи (ведомости) показывается полностью (по нормативу затрат на оплату труда в целом за данную деталь, узел, заготовку и т.п.), то есть независимо от того, какой процент составляют фактически выполненные операции. Если же незавершенное производство оценивается пооперационно (по поддетально-пооперационной схеме), то величина заработной платы определяется по последней полностью законченной операции.

На втором этапе производится доведение стоимости незавершенного производства, исчисленного по прямым затратам до их производственной себестоимости. При этом в состав производственной себестоимости незавершенного производства, как правило, не включаются расходы на подготовку и освоение производства, пусконаладочные расходы, потери от брака (с учетом некоторых особенностей их распределения).

Переход к производственной себестоимости незавершенного производства осуществляется с помощью дополнительного расчета, при котором определяется соотношение общепроизводственных и общехозяйственных расходов к уровню прямых калькуляционных статей затрат в объеме «валовой» продукции предприятия, то есть в объеме фактических расходов отчетного периода. С целью снижения влияния сезонных колебаний в уровне ритмичности производства в качестве расчетных величин принимаются годовой объем прямых затрат и годовая сумма накладных расходов.

Данное соотношение рассчитывается в процентах. Таким образом, производственная себестоимость незавершенного производства будет определяться по формуле:

$НПКо = НПКпр + (НПКпр \times Копр) + (НПКпр \times Кохр),$

где:

НПКо – производственная себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода;

НПКпр – стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода по прямым статьям затрат;

Копр – коэффициент уровня общепроизводственных расходов;

Кохр – коэффициент уровня общехозяйственных расходов.

Коэффициент уровня общепроизводственных расходов (Копр) исчисляется как соотношение суммы годовых общепроизводственных расходов к сумме прямых калькуляционных статей затрат за этот же период. Аналогично исчисляется коэффициент уровня общехозяйственных расходов (Кохр).

В организациях ВПК, имеющих значительный удельный вес специальных расходов, расходов по «амортизации» специальной технологической оснастки, прочих производственных затрат и т.п., при исчислении стоимости незавершенного производства могут (должны) включать указанные затраты (их соответствующую долю) в стоимость незавершенного производства.

С целью снижения трудоемкости учетных работ при оценке незавершенного производства (деталей, узлов, блоков, комплектов и т.п.) допускается их отражение в инвентаризационных описях по нормативной цеховой себестоимости. Также организации могут ограничиться при оценке указанных остатков только прямыми калькуляционными статьями затрат или прямыми материальными статьями затрат (при незначительном удельном весе расходов на оплату труда). Выбранный вариант исчисления стоимости незавершенного производства закрепляется организацией в ее учетной политике.

Выявленные в процессе проведения годовой инвентаризации недостачи и неучтенный брак подлежат списанию на себестоимость продукции в момент их обнаружения, то есть в четвертом квартале. При этом недостачи незавершенного производства отражаются по фактической себестоимости недостающего имущества.

Допускается исходя из принципа рациональности производить оценку недостач незавершенного производства по прямым калькуляционным статьям затрат с отнесением их стоимости в дебет счета

С целью снижения трудоемкости учетных работ при оценке незавершенного производства (деталей, узлов, блоков, комплектов и т.п.) допускается их отражение в инвентаризационных описях по нормативной цеховой себестоимости

Попова Л.В., Алимов С.А., Алимова М.С. Характеристика управленческой составляющей учетно-аналитической системы хозяйствующего субъекта // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 5. – С. 19–24.

94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 20 «Основное производство». Указанные потери, возникшие по вине материально ответственных лиц, в дальнейшем списываются со счета 94 в дебет счета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

При отсутствии конкретных виновников такие потери относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы». Выявленные излишки не законченной производством продукции приходятся по дебету счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», других счетов учета затрат и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет себестоимости готовой продукции

Согласно действующему законодательству о бухгалтерском учете, «готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством)» пункт 2 ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов».

Как уже было отмечено, полная себестоимость готовой продукции по каждому контракту складывается из ее производственной себестоимости и внепроизводственных затрат, попадающих на данный контракт. При формировании усеченной производственной себестоимости, то есть в случае если условно-постоянная часть общехозяйственных расходов (управленческие расходы) непосредственно относится на себестоимость продаж, полная себестоимость будет состоять уже из трех компонентов – усеченной производственной себестоимости, внепроизводственных затрат и условно-постоянных общехозяйственных расходов. списание затрат на заказ прекращается после выпуска готовой продукции (выполнения работ или оказания услуг).

Производственная себестоимость готовой продукции по контракту рассчитывается по формуле:

$$ГПп = НПно + ЗПоп - НПКо,$$

Пример

Организация ПАО «Молния» (условное наименование) сдало 17 мая 2016 года на склад готовой продукции изделие «Сфера». Нормативная себестоимость одного изделия составляет 30 000 тыс. руб. Фактическая производственная себестоимость составила 32 000 тыс. руб. при контрактной цене 49 560 тыс. руб., в том числе НДС 7 560 тыс. руб. Сумма коммерческих расходов, приходящихся на данное изделие, равна 500 тыс. руб.

В бухгалтерском учете ПАО «Молния» хозяйственные операции по учету готовой продукции (изделия «Сфера») найдут следующее отражение (таблица).

Учет готовой продукции

Дата	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета ма,		Сум- тыс. руб.
		Де- бет	Кредит	
17.05.2016	Списана нормативная себестоимость выпущенной готовой продукции – изделие «Сфера»	40	20	30000
17.05.2016	Списана нормативная себестоимость изделия «Сфера» при его сдаче на склад готовой продукции	43	40	30000
17.05.2016	Списывается нормативная себестоимость изделия «Сфера» со счета «Готовая продукция»	90/2	43	30000
17.05.2016	Начислена НДС на контрактную цену готовой продукции	90-3	68-НДС	7560
17.05.2016	Начислена задолженность за покупателем (заказчиком) за поставленную продукцию	62	90-1	49560
31.05.2016	По окончании месяца нормативная себестоимость изделия доводится до фактической производственной себестоимости изделия «Сфера»	40	20	2000
31.05.2016	По окончании месяца списывается на себестоимость продаж удорожание затрат по изделию «Сфера»	90-2	40	2000
31.05.2016	Списаны коммерческие расходы	90-6	44	500
31.05.2016	Исчислен финансовый результат по контракту (заключительными оборотами месяца)	90-9	99	9500

где:

ГПп – себестоимость готовой продукции по контракту за отчетный период;

НПно – стоимость незавершенного производства по контракту на начало отчетного периода;

ЗПоп – затраты производства по контракту за отчетный период;

НПко – стоимость незавершенного производства по контракту на конец отчетного периода.

В бухгалтерском учете отражение операций по выпуску готовой продукции производится по мере ее сдачи на склад готовой продукции (а в случае выпуска крупногабаритных изделий (корабли, самолеты, вертолеты, космические аппараты и т.д.) непосредственно в производственных подразделениях) после подписания и утверждения акта (иного документа)

о приемке таких изделий. Например, после проведения летных испытаний и принятия самолетов на ответственное хранение (до передачи заказчику) в летно-испытательных станциях авиационных заводов.

Непосредственный учет готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция» с применением или без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Выбор конкретного варианта учета готовых изделий закрепляется в учетной политике организации. При этом использование счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» целесообразно, если время сдачи и отгрузки готовой продукции (принятия продукции заказчиком) совпадает. В противном случае следует осуществлять учет готовой продукции без применения счета 40.

Рассмотрим пример типовых записей по учету готовой продукции

с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Особо следует отметить, что расчеты с заказчиком по исполнению государственного оборонного заказа могут производиться не только «в целом» по контракту, но и при изготовлении продукции с длительным циклом производства, по его отдельным этапам или сериям, по которым в свою очередь открываются отдельные заказы. В судостроении это могут быть этапы выполненных работ, в самолетостроении, вертолетостроении и танкостроении – серии машин и т.п. В этом случае исчисление себестоимости готовой продукции (работ, услуг) также должно производиться по данным объектам, то есть по этапам и сериям.

Учет доходов и финансовых результатов

В бухгалтерском учете «*доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)*» (п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). При этом доходы организации складываются из доходов от обычных видов деятельности и прочих доходов (п. 4 ПБУ 9/99).

В то же время, исходя из требований законодательства в области исполнения обязательств по государственному оборонному заказу, мы должны констатировать, что доходом для целей исчисления финансовых результатов по данным заказам признается исключительно выручка от продажи продукции (работ, услуг). Следовательно, доходом будут считаться только доходы от обычных видов деятельности, прочие же доходы должны учитываться отдельно и не участвовать в оценке финансовых результатов исполнения государственного оборонного заказа.

Как уже было отмечено, доходы от продукции, выпускаемой по государственному оборонному заказу, равняются договорной цене (цене реализации), устанавливаемой при заключении государственного контракта (контракта). При этом в качестве договорной цены на продукцию, размещаемую у единственного поставщика (исполнителя, подрядчика), может применяться ориентировочная (уточняемая) цена, фиксированная цена

Доходы от продукции, выпускаемой по государственному оборонному заказу, равняются договорной цене (цене реализации), устанавливаемой при заключении государственного контракта (контракта)

или цена, возмещающая издержки (п. 5 Положения «О применении видов цен на продукцию по государственному оборонному заказу» (утв. постановлением Правительства РФ от 13.12.2013 № 1155, далее – Положение)).

При этом даже если на продукцию первоначально была установлена ориентировочная (уточняемая) цена или цена, возмещающая издержки, то на завершающем этапе выполнения государственного контракта утверждается фиксированная цена, по которой и производятся окончательные расчеты за эту продукцию (п. 12 Положения). Поэтому при использовании ориентировочной (уточняемой) цены или цены, возмещающей издержки, при переходе на фиксированную цену на заключительном этапе расчетов может потребоваться проведение уточнения размера дебиторской задолженности покупателя, суммы выручки и сумм причитающихся платежей по НДС.

Аналогичная работа проводится и в случае изменения собственно размера фиксированной (начальной) цены на продукцию, производимого в соответствии с условиями, предусмотренными в государственном контракте.

Вне зависимости от вида цены финансовый результат определяется как разница между договорной ценой, предусмотренной в государственном заказе (ценой реализации), и фактическими затратами по ее изготовлению. При этом для целей бухгалтерского учета в состав затрат организации включаются все фактически произведенные расходы по государственному оборонному заказу (в разрезе заключенных контрактов), вне зависимости от условий оплаты (с расчетного счета, с отдельных счетов и т.п.) и характера осуществляемых расчетов (наличные, безналичные, по договору мены и т.п.).

Обобщение информации о доходах и расходах, а также исчисление финансового результата по государственным контрактам (контрактам) осуществляется на счете 90 «Продажи». По кредиту счета 90, субсчет 1 «Выручка» отражается причитающаяся (признанная) сумма выручки (договорная цена продукции).

По дебету счета 90:

- на субсчете 2 «Себестоимость продаж» приводятся затраты организации, соответствующие производственной себестоимости этой продукции (усеченной себестоимости – при списании условно-постоянных общехозяйственных расходов непосредственно на счет 90);

Расчет суммы прибыли, возможной к списанию с отдельного счета

при частичном исполнении по ГК (предмет поставки) _____

Реквизиты Государственного контракта (номер и дата заключения) _____

Идентификатор ГК _____

№ _____. Показатель _____

1. Сумма прибыли на единицу, согласованная с государственным заказчиком, _____ руб.
2. Количество отгруженной продукции (работ, услуг) _____ (наименование единицы товара).
3. Итоговая сумма прибыли за период _____ руб. (п. 1 х п. 2).

В бухгалтерском учете будет проведена операция по списанию соответствующей суммы с отдельного счета на расчетный счет (Дебет 51 «Расчетные счета» и Кредит 55 «Специальные счета в банках»). Формирование окончательного финансового результата по контракту производится в целом после его исполнения в общем порядке на основании акта приема-передачи товара (акта выполненных работ, оказанных услуг).

- субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость» учитывается причитающаяся к получению от заказчика сумма НДС;
- субсчете 4 «Акцизы» приводится сумма акцизов, включенная в цену проданной продукции;
- субсчете 5 «Экспортные пошлины» отражаются суммы начисленных экспортных пошлин;
- субсчете 9 «Прибыль/убыток от продаж» исчисляется финансовый результат от обычных видов деятельности (в нашем случае финансовый результат по контракту).

Для отражения в учете внепроизводственных затрат (коммерческих расходов), а также условно-постоянной части общехозяйственных расходов могут выделяться к счету 90 «Продажи» отдельные субсчета, например, 6 или 7. Также данные расходы могут списываться на субсчет 90-2 «Себестоимость продаж». В этом случае по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» будет отражаться полная себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг).

Выбор той или иной конфигурации «аналитических» счетов к счету 90 «Продажи» закрепляется в рабочем плане счетов организации. Схема исчисления финансового результата по счету 90 «Продажи» приведена в примере (таблица 1).

В соответствии со статьей 8.3. Федерального закона от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» возможно перечисление суммы прибыли (с отдельного счета на расчетный счет) при частичном исполнении организацией

государственного контракта. При этом результатом такого частичного исполнения является принятый государственным заказчиком товар, размер же перечисления не должен превышать суммы прибыли при формировании цены на этот товар (единицу товара) (см. образец соответствующего расчета на с. 20–21).

Отчеты о выполненных государственных контрактах

Бухгалтерская служба совместно с плановым отделом (другими подразделениями) формирует отчеты по выполненным контрактам (заказам). Указанные отчеты (на части предприятий ВПК их именуют «лицевыми счетами») ведутся, как правило, в формате отдельных карточек или листов в Книге позаказного учета затрат.

В условиях автоматизированной обработки учетной информации данные отчеты представляются на электронных носителях. Карточки (листы/разделы книги позаказного учета) открываются на каждый контракт (заказ). На основании данных отчетов (лицевых счетов заказов) может составляться Обратная ведомость заказов. Приведем образец возможной формы карточки – Лицевого счета заказа.

Приведем некоторые пояснения к порядку составления карточки – лицевого счета заказа. Во-первых, карточки – лицевые счета по открытым в организации заказам (заключенным контрактам) служат для учета:

Карточка – лицевой счет заказа № _____ Наименование изделия _____
 Организация _____ Единица измерения _____
 Год _____ Особые отметки _____

№ п/п	Дата (месяц)	Краткое содержание операции. Наименование документа	Количество	Материалы		Полуфабрикаты собственного производства	Расходы по оплате труда	Отчисления на соц. нужды	Затраты на подготовку и освоение производства	Затраты на специальную техническую оснастку
				По учетным ценам	По фактической себестоимости					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1		Остаток НЗП на 01.01.2016								
2		Сводная ведомость расхода материальных ценностей								
3		Сводная ведомость распределения зарплаты								
4		Сводная ведомость распределения косвенных и прочих расходов и т. д.								
5		Итого затрат за месяц (период)								
6		Выпуск продукции за отчетный месяц (период)								
7		Остаток НЗП на 01.02.2016								

- затрат на производство (расходов по обычным видам деятельности);
- стоимости остатков незавершенного производства;
- фактической себестоимости выпущенной продукции.

В карточках – лицевых счетах заказов остатки незавершенного производства на начало месяца (периода) берутся из лицевых счетов предыдущего месяца (периода – года).

Данные о затратах организации за месяц (период) по данному заказу в разрезе калькуляционных статей затрат формируются на основании показателей:

- сводной ведомости расхода материальных ценностей (иного аналогичного документа, используемого в организации);
- сводной ведомости распределения заработной платы (иного аналогичного документа, используемого в организации);
- сводной ведомости распределения косвенных и прочих расходов;
- других регистров аналитического учета.

В условиях автоматизированной обработки учетной информации сводные данные о затратах организации на производство продукции содержатся в оборотно-сальдовой ведомости учета затрат на производство. При этом программа

автоматизированной обработки учетной информации должна обеспечивать дифференциацию сводных показателей оборотно-сальдовой ведомости (обороты по счетам и субсчетам синтетического и аналитического учета) в разрезе выполняемых контрактов (заказов).

Механизм исчисления фактической себестоимости выпущенной продукции предполагает ее исчисление по формуле:


$$\text{Фактическая себестоимость выпущенной продукции} = (\text{Стоимость незавершенного производства по контракту на начало отчетного периода} + \text{Затраты производства по контракту за отчетный период}) - \text{Стоимость незавершенного производства по контракту на конец отчетного периода}$$

Поэтому сначала заполняется строка «Остаток НЗП на конец месяца» карточки – лицевого счета заказа и лишь затем выводятся показатели по строке «Выпуск продукции за отчетный месяц (период)».

Как уже было отмечено, согласно требованиям пункта 19 статьи 8 Федерального закона № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе», организации-исполнители по запросу

Спец. расходы	Общепроизводственные затраты	Общехозяйственные затраты	Потери от брака	Прочие производственные затраты	Производственная себестоимость	Внепроизводственные затраты	Полная себестоимость	Списано на себестоимость готовой продукции	Полная себестоимость	Списано на себестоимость готовой продукции
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22

государственного заказчика должны представлять в том числе и *«соответствующие расчетно-калькуляционные материалы»*. Для реализации данного требования карточки – лицевые счета заказов (иной аналогичной отчетной документации) должны быть дополнены

плановыми показателями уровня расходов по принятой в организации номенклатуре калькуляционных статей затрат. Кроме того, заказчик вправе потребовать расшифровку отчетной информации об уровне расходов и по отдельным калькуляционным статьям. 

А.М. Рабинович, главный методолог группы компаний «Энерджи консалтинг», HLB Russian Group, канд. ист. наук

Сложные вопросы налогообложения при уступке права требования

Несмотря на достаточно глубокую и многостороннюю разработку регулируемыми органами, судами и специалистами вопросов, возникающих при уступке права требования, аудиторская и консультационная практика «подбрасывает» все новые и новые нюансы.

Уступка прав по договорам на реализацию

Уступка первоначальным кредитором – продавцом: какую ставку НДС

применять. Согласно пункту 1 статьи 155 НК РФ, налоговая база при уступке первоначальным кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг), или



А.М. Рабинович

при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона определяется как сумма превышения суммы дохода, полученного первоначальным кредитором при уступке права требования, над размером денежного требования, права по которому уступлены.

Ситуации, в которых первоначальный кредитор может продать возникшее у него право требования по цене выше его номинальной стоимости, нечасты, но все же случаются. Например:

- материнская компания скупает долги дочерних, чтобы их не обанкротили;
- долги скупаются для получения контроля или рычагов давления на должника;
- кроме основной суммы долга кредитор имеет право на востребование значительных сумм штрафных санкций.

И если такая ситуация случится, первоначальному кредитору надо будет решать непростой на сегодня вопрос: по какой ставке облагать возникшую налоговую базу?

Допустим, кредитору удалось уступить долг по оплате необлагаемых (освобожденных от налогообложения) товаров номинальной стоимостью 10 000 руб. за 11 000 руб. По какой ставке следует обложить эту разницу в 1000 руб. – 18%/118% («изнутри») или 18% («сверху»)?

В пункте 4 статьи 164 НК РФ перечислены все случаи, когда сумма НДС определяется расчетным методом. Но среди них случай, предусмотренный пунктом 1 статьи 155 НК РФ, не поименован.

Воспроизведена эта ситуация и в подпункте «з» пункта 1 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137, далее – Постановление № 1137). Скорее всего, это – результат технической недоработки: одновременно с установлением в пункте 1 статьи 155 НК РФ налоговой базы как межценовой разницы не внесли соответствующие дополнения в пункт 4 статьи 164 НК РФ. Но закон есть закон.

Своеобразной попыткой устранить эту неточность можно считать присвоение операциям, названным в пункте 1 статьи 155 НК РФ, того же кода видов операций, что и всем или части операций, по которым НДС исчисляется по расчетной ставке (код 11 согласно приказу ФНС России от 14.02.2012 № ММВ-7-3/83, а с 1 июля 2016 года – код 14 код в соответствии с приказом

ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-3/136@). Однако норм пункта 4 статьи 164 НК РФ и Постановления № 1137 это отменить не могло.

Поэтому получается, что сегодня по операциям, перечисленным в пункте 1 статьи 155 НК РФ, надо применять ставку 18%, то есть начислять НДС «сверху» – в нашем примере 180 руб. Иными словами:

- в графе 5 счета-фактуры должна быть указана сумма без НДС 1000 руб. (это следует из подпункта «д» пункта 2 Правил заполнения счета-фактуры, где пункт 1 статьи 155 НК РФ упомянут в числе случаев, в которых налоговая база определяется в виде разницы между доходами и расходами);
- в графе 7 – ставка 18%;
- в графе 8 – сумма налога 180 руб.;
- в графе 9 – стоимость с налогом – всего – 1 180 руб.

Таким образом, «чистый» доход продавца составит 820 руб. вместо 847,5 руб., если бы он платил НДС по ставке 18%/118%.

НДС и налог на прибыль при переуступке новым кредитором прав по договору реализации. Согласно пункту 2 статьи 155 НК РФ, налоговая база при уступке новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг), определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования. К этой налоговой базе применяется расчетная ставка 18%/118% (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Пунктом 1 статьи 172 НК РФ установлено, что при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав у российских продавцов вычету у покупателя подлежат только суммы НДС, предъявленные продавцом. А в соответствии с пунктом 1 статьи 168 НК РФ, предъявленными являются суммы НДС, начисленные продавцом дополнительно к («сверх») стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), имущественных прав или исчисленные с суммы («изнутри») полученного аванса.

Получается, что из всех случаев, когда, согласно пункту 4 статьи 164 НК РФ, НДС рассчитывается не «сверху» по ставке 18% или 10%, а «изнутри» по ставке 18%/118% или 10%/110%, только

При приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав у российских продавцов вычету у покупателя подлежат только суммы НДС, предъявленные продавцом

НДС, исчисленный продавцом с суммы аванса, должен приниматься к вычету. Следовательно, НДС, рассчитанный новым кредитором при дальнейшей переуступке права требования по расчетной ставке, последующим приобретателем права к вычету принят быть не может.

Такой же вывод можно сделать из письма Минфина России от 17.02.2010 № 03-07-08/40. В нем говорится о невозможности принятия к вычету НДС, предъявленного первоначальным кредитором новому кредитору.

Однако, обратившись к пункту 18 Правил ведения книги покупок, применяемой при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. Постановлением № 1137), видим: при перечислении случаев, в которых счет-фактура составляется в одном экземпляре (и следовательно, не получающий второй экземпляр покупатель не имеет права на вычет НДС), называются только операции из статьи 162 НК РФ, а операции, указанные в статье 155 НК РФ, не упоминаются (как, кстати, и операции, указанные в пунктах 3, 4 и 5.1 статьи 154 НК РФ, когда НДС тоже исчисляется с межценовой разницы). Точно так же был сформулирован и пункт 19 раздела II «Ведение покупателем книги покупок» в постановлении Правительства РФ от 02.12.2000 № 914.

Иными словами, НДС, исчисленный по расчетной ставке при уступке прав и продаже товаров, в стоимость которых включается предъявленный при их приобретении налог, не считается «предъявленным». Но для целей вычета он в указанных ситуациях условно рассценивается как «предъявленный».

Разницей между ситуациями, когда, согласно статьям 154 и 155 НК РФ, НДС исчисляется с межценовой разницы, и статьей 162 НК РФ является то, что в первом случае речь идет о суммах, являющихся выручкой от реализации (то есть непосредственно формирующих налоговую базу), а во втором – о суммах, не являющихся непосредственно выручкой и потому не формирующих, а лишь «увеличивающих» налоговую базу.

Таким образом, при всех последующих уступках прав требования по договору реализации все продавцы прав выписывают счет-фактуру с межценовой разницы по расчетной ставке в двух экземплярах, и приобретатель прав (очередной цессионарий и кредитор), получив второй экземпляр счета-фактуры, принимает

указанный в нем НДС к вычету. Но уменьшает ли продавец прав для целей налога на прибыль свой доход (межценовую разницу) на сумму исчисленного с нее НДС?

Предположим, новый кредитор уступает право требования, затраты на приобретение которого составили 10 000 руб. за 11 000 руб. НДС, исчисленный продавцом прав, составит 152,54 руб. (1 000 руб. x 18%/118%). Какую сумму дохода должен показать продавец прав в налоговой декларации по налогу на прибыль: 1 000 руб. или 847,46 руб. (1 000 руб. – 152,54 руб.)?

Безусловно, 1 000 руб. Потому что, согласно пункту 1 статьи 248 НК РФ, при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Что такое «налог, предъявленный», в главе 25 НК РФ отдельно не определяется, поэтому необходимо пользоваться формулировками главы 21 НК РФ. А там, как мы видели выше, НДС, исчисленный по расчетной ставке не с суммы предоплаты, не считается предъявленным. И для целей налога на прибыль нельзя опереться, как это было в случае с НДС, на косвенную подсказку Постановления № 1137 о том, что в случае уступки прав требования такой НДС считается как бы предъявленным.

Однако отражение дохода без исключения из него суммы НДС не приводит к увеличению на эту же сумму налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку она одновременно включается в состав расходов, учитываемых для целей налогообложения. Объясняется это следующим.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ, к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся суммы налогов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ. В пункте 19 статьи 270 НК РФ сказано, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав)).

НДС, исчисленный по расчетной ставке для целей налога на прибыль, как мы выяснили ранее, не является

НДС, рассчитанный новым кредитором при дальнейшей переуступке права требования по расчетной ставке, последующим приобретателем права к вычету принят быть не может

Хоружий Л.И.,
Катков Ю.Н.,
Хоружий В.И.
Обеспечение налоговой безопасности российских организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 6. – С. 34–41.

НДС, исчисленный по расчетной ставке для целей налога на прибыль, не является предъявленным

предъявленным. Следовательно, будучи начисленным в соответствии с законодательством (то есть отвечая требованиям подпункта 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ), он относится к налоговым расходам и показывается в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Попутно возникает вопрос: как при этом заполнять отчет о финансовых результатах – аналогичным образом показывать прочие доходы в размере 1000 руб. и прочие расходы в сумме 152,54 руб. или показать первые в «очищенном» от НДС виде? Согласно пункту 3 ПБУ 9/99 «Доходы организации», для целей этого положения не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц в виде сумм налога на добавленную стоимость.

При этом отсутствует отсылка к законодательству Российской Федерации (под которым всегда понимается налоговое законодательство), как это имеет место в пункте 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», пункте 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», пункте 9 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», где сказано, что НДС включается в стоимость активов только тогда, когда это предусмотрено указанным законодательством. Заметим, что в пункте 8 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» такая формулировка отсутствует.

Означает ли отсутствие в ПБУ 9/99 фразы «в соответствии с законодательством Российской Федерации», что НДС не включается в «бухгалтерские» доходы даже тогда, когда он включается в доходы для целей налога на прибыль? Полагаю, что нет, так же как отсутствие подобной формулировки в ПБУ 14/2007 означает, что в стоимость нематериальных активов (в отличие от стоимости основных средств, МПЗ, финансовых вложений) НДС может включаться и в тех случаях, когда это не предусмотрено нормами налогового законодательства. Например, в случаях получения от продавца дефектного счета-фактуры или неправильно оформленных первичных документов.

Следовательно, НДС исключается из доходов тоже не всегда, а лишь тогда и тот, когда это предусмотрено главой 25 НК РФ. Такое понимание позволяет избежать различий в суммах доходов и расходов в отчете о финансовых результатах и в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

Сказанное о налоге на прибыль справедливо и для ситуации, когда погашается долг должника, в которой налоговая база также определяется как сумма превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования (п. 2 ст. 155 НК РФ). При этом, как указывает Минфин России, новый кредитор не выставляет счет-фактуру должнику, поскольку отсутствует соответствующая ситуация, предусмотренная пунктом 3 статьи 168 НК РФ, – нет ни отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), ни получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) (письмо от 18.03.2015 № 03-07-05/14390).

В рамках заданного налогоплательщиком вопроса разъяснение исчерпывающее. В то же время в отличие от того, как это имеет место для целей налога на прибыль (п. 3 ст. 279 НК РФ), в главе 21 НК РФ не проводится различие между переуступкой и погашением долга должником как соответственно услугой и не услугой со стороны нового кредитора (хотя, конечно, интуитивно это понимается).

Поэтому я бы дополнительно подошел к вопросу с другой стороны – со стороны должника: независимо от количества счетов-фактур, выставляемых новым кредитором с образовавшейся у него налоговой базы, должник право на вычет не имеет, поскольку он уже применил вычет с подлежащих уплате сумм в момент принятия к учету товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретенных у первого кредитора.

Уступка права требования по договору займа в денежной форме

В данном разделе речь пойдет не о самой уступке, с налогообложением которой вопросов не возникает, поскольку норма подпункта 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ об ее освобождении от НДС носит совершенно однозначный характер. Проблемы начинаются, когда должник погашает долг новому кредитору в денежной форме. А в экономически непростые времена случаи, когда долг заемщика по договору денежного займа погашается передачей займодавцу предмета залога и (или) имущества, не являвшегося предметом залога, весьма нередки.

Кстати

Поскольку в указанной норме Налогового кодекса РФ говорится о погашении долга именно новому кредитору, приобретаемому требованию по договору займа в порядке уступки, то это дает формальное основание рассмотреть данную ситуацию в статье, посвященной налогообложению уступки. Хотя те же самые вопросы, о которых будет сказано ниже, встают и перед первоначальным кредитором при погашении ему долга в денежной форме.

Должен ли новый кредитор начислять НДС со стоимости полученного имущества? Согласно подпункту 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) операции по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору по предоставлению займа в денежной форме, лежащему в основе договора уступки.

О схожей ситуации говорится в подпункте 15 пункта 3 статьи 149 НК РФ, согласно которому не облагаются (освобождены от налогообложения) операции займа в денежной форме, включая проценты по ним. То есть в обоих пунктах речь идет о суммах, полученных от заемщика.

Аналогичным образом и налоговые органы, и суды зачастую рассматривают подпункты 15 и 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ как говорящие, по сути, об одном и том же, только применительно к разным лицам – первоначальному кредитору и последующему кредитору (постановления ФАС Уральского округа от 28.11.2013 № Ф09-13086/13, АС Западно-Сибирского округа от 31.07.2015 № А03-13586/2014, определения Коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 08.02.2016 № 304-КГ15-13912, от 04.04.2016 № 308-КГ15-16486).

Тем не менее в подпункте 26 имеется акцент, которого нет в подпункте 15. А именно: средства, поступившие от заемщика новому кредитору, не облагаются НДС только тогда, когда они поступают в порядке исполнения (являются исполнением) обязательства заемщиком по погашению займа в денежной форме.

Поскольку термин «исполнение» в главе 21 НК РФ не определяется, то в соответствии с пунктом 1 статьи 11 НК РФ его надо использовать для целей главы 21 НК РФ в том значении, которое ему придает Гражданский кодекс РФ.

На основании подпункта 1 пункта 1 статьи 164 НК РФ суды позволяют включать в расходы, учитываемые для целей налогообложения, НДС, начисленный организацией «за свой счет» (то есть не предъявленный и соответственно не полученный в составе оплаты от покупателя) по неподтвержденному экспорту, по результатам налоговой проверки и даже по договорам безвозмездного пользования имуществом. См., в частности, постановления Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 № 15047/12 (с которым согласился Минфин России в письме от 27.07.2015 № 03-03-06/1/42961 и менее явно ФНС России в письме от 24.12.2013 № СА-4-7/23263), АС Западно-Сибирского округа от 24.05.2016 № А27-8705/2015, АС Волго-Вятского округа от 07.05.2015 № А11-4982/2014, АС Западно-Сибирского округа от 06.10.2015 № А27-19625, ФАС Дальневосточного округа от 19.06.2014 № Ф03-2381/2014, АС Московского округа от 09.12.2015 № А40-10526/15.

Как следует из статей 309, 408, других статей главы 26 «Прекращение обязательств» ГК РФ и пункта 1 статьи 807 ГК РФ, исполнением обязательства по возврату займа, предоставленного в денежной форме, будет являться возврат такой же суммы денежных средств с уплатой установленных договором займа процентов (исполнение – это всегда предоставление кредитору того предмета, который предусмотрен договором).

При погашении задолженности по договору денежного займа в неденежной форме – путем передачи имущества (а также работ, услуг) – имеет место прекращение обязательства по займу не путем исполнения (ст. 408 ГК РФ), а посредством отступного (ст. 409 ГК РФ). То есть используется иной гражданско-правовой механизм, чем тот, который предусмотрен подпунктом 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ. С формальной точки зрения, это меняет и налоговые последствия операции: стоимость полученного имущества не освобождается у заимодавца от налогообложения.

Впрочем, налоговые органы и суды при рассмотрении данной проблемы не обращаются к различию между исполнением и отступным, в связи с чем данный налоговый риск скорее всего можно оценить как низкий. В то же время в профессиональной литературе эта проблема уже давно обсуждается.

Если же считаться с указанным налоговым риском, то в общем случае начислять НДС с рыночной стоимости полученного отступного невыгодно. Но зато при ведении раздельного учета это позволит увеличить сумму НДС, принимаемую к вычету, и сумма увеличения вычетов может оказаться больше суммы начисленного НДС.

Исполнением обязательства по возврату займа, предоставленного в денежной форме, будет являться возврат такой же суммы денежных средств с уплатой установленных договором займа процентов

Начислять НДС с рыночной стоимости полученного отступного невыгодно

В случае предъявления налоговым органом претензий к заимодавцу в связи с необложением им НДС рыночной стоимости отступного, полученного в порядке погашения задолженности по займу, им можно будет противопоставить следующие доводы, нашедшие отражение в судебной практике:

- необходимость гармонизации норм Налогового кодекса РФ с нормами Гражданского кодекса РФ о «равноправии» всех – денежных и неденежных – способов прекращения обязательств (расчетов). На это указано в Определении Конституционного суда РФ от 04.04.2006 № 98-О постановлении Конституционного суда РФ от 20.02.2001 № 3-П;
- в той части, в которой рыночная стоимость отступного является возвратом основной суммы («тела») займа, она не является выручкой от реализации услуг по предоставлению займа, а также суммой, связанной с оплатой этих услуг. Следовательно, не подлежит налогообложению НДС.

Может ли новый кредитор принять к вычету НДС по имуществу, полученному в погашение долга? Ответ на этот вопрос зависит от того, возникает ли у заемщика объект налогообложения в виде реализации того имущества, которым он погасил свою задолженность по займу, то есть правомерно ли он предъявил новому кредитору НДС по этому имуществу.

Напомним еще раз, что, согласно подпункту 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ, не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) операции по исполнению заемщиком обязательств перед каждым новым кредитором по первоначальному договору по предоставлению займа в денежной форме, лежащему в основе договора уступки. Об освобождении кого говорится в этой норме: нового кредитора, у которого не облагаются НДС полученные денежные средства (то есть исполнение), о заемщике, у которого не облагается перечисляемая в порядке исполнения денежная сумма, или об обеих сторонах договора займа? Кто здесь является субъектом «специального правила налогообложения» (а не льготы, о чем см. пункт 14 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33)¹?

Точно – не о заемщике, поскольку перечисляемые им денежные средства не могут быть (не признаются) объектом налогообложения в силу прямого

указания подпункта 1 пункта 2 статьи 146 и подпункта 1 пункта 3 статьи 39 НК РФ. А то, что не является объектом налогообложения, не может быть и освобождено от него – в этом случае освобождение бессмысленно (как правильно указывала ФНС России в письме от 08.02.2007 № ММ-6-03/90 применительно к одной из прежних форм налоговой декларации по НДС, все операции, перечисленные в статье 149 НК РФ, являются объектом налогообложения).

Аналогичным образом в подпункте 15 пункта 3 статьи 149 НК РФ, согласно которому освобождаются от налогообложения операции займа в денежной форме, включая проценты по ним, говорится об освобождении исключительно заимодавца. А именно: сумм, получаемых им как в погашение основной суммы займа, так и в счет уплаты процентов (только при таком прочтении можно понять формулировку «включая проценты»).

То есть в обоих подпунктах имеется в виду освобождение от налогообложения у заимодавца или нового кредитора того, что он получает от заемщика (то есть сумм, которые могли бы считаться выручкой за оказанные услуги по предоставлению денежного займа), а не освобождение у заимодавца того, что он передает заемщику (предоставление сумм денежного займа, как отмечено выше, не может освобождаться, поскольку не признается объектом), и уж тем более не освобождение у заемщика оборота по передаче заимодавцу имущества (работ, услуг) в порядке погашения суммы займа и задолженности по процентам.

Тем не менее и регулятор, и суды применяют подпункты 15 и 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ к заемщику. Так, Минфин России в письме от 22.01.2015 № 03-07-07/1607 именно ссылкой на подпункт 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ обосновывает вывод о том, что при исполнении в денежной форме заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному кредитному договору, лежащему в основе договора уступки, НДС не исчисляется. Что касается передачи заемщиком новому кредитору имущества по соглашению о предоставлении отступного в счет погашения задолженности перед новым кредитором по первоначальному кредитному договору, то освобождение от налогообложения НДС таких операций Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

¹ Снова актуальным это разъяснение Пленума ВАС РФ становится в связи с недавним разрешением налоговым органам запрашивать в ходе камеральной проверки пояснения по льготам (п. 6 ст. 88 НК РФ в ред. Федерального закона от 01.05.2016 № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

Аналогичным образом обращаются к данной норме и налоговые органы, поддерживаемые ранее в этом судами, для обоснования отказа новому кредитору по договору займа в вычете НДС, предъявленному ему заемщиком при передаче отступного (постановления ФАС Уральского округа от 28.11.2013 № Ф09-13086/13, АС Западно-Сибирского округа от 31.07.2015 № А03-13586/2014). При этом судом Уральского округа был сделан вывод, что нормы подпунктов 15 и 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ являются специальными (а значит, приоритетными) по отношению к норме подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ, в соответствии с которой реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации по соглашению о предоставлении отступного или новации является объектом налогообложения НДС.

Таким образом, в части апелляции к подпунктам 15 и 26 пункта 3 статьи 149 НК РФ при рассмотрении проблем заемщика и Минфина России, и налоговые органы, и суды, как представляется, одинаково неточны (поскольку к заемщику эти нормы отношения не имеют). В то же время в части конечных выводов по вопросу о том, возникает ли у заемщика объект налогообложения в виде реализации, работа на стороне Минфина России.

Согласно пункту 1 статьи 39 НК РФ, реализацией признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, передачу права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ). И все, нет никаких уточнений, оговорок в отношении того, что указанная передача должна возникать в силу каких-то определенных отношений, обстоятельств, целей и т.п.

Поэтому для целей налогообложения единственным необходимым и достаточным индикатором наличия или отсутствия реализации служит наличие или отсутствие факта передачи права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг. Все, что сверх этого, для целей налогообложения совершенно излишне

и нарушает постоянно подчеркиваемый Конституционным судом РФ конституционный принцип определенности норм налогового законодательства, который можно выразить формулой: «что не указано в Налоговом кодексе РФ, того для целей налогообложения нет».

Относится сказанное и к критерию «деловой цели», иногда приносимому судами в определение понятия реализации для целей налогообложения. На основе этого подхода повсеместно решаются в пользу налогоплательщика споры о необходимости ведения раздельного учета при оплате векселем третьего лица приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, а некоторыми судами – и споры о налогообложении НДС арендатором стоимости неотделимых улучшений арендованного имущества, передаваемых безвозмездно арендодателю при прекращении договора аренды, и натуральной оплаты труда в виде предоставления питания работникам (см., например, Определение Верховного суда РФ от 06.02.2015 № 305-КГ14-8195, постановления АС Московского округа от 19.03.2015 № А40-54344/14АС Восточно-Сибирского округа от 13.05.2016 № А19-8011/20150 и др.).

В этом контексте важным является вывод Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ о наличии в рассматриваемой ситуации операции реализации у заемщика, в связи с чем новый кредитор может принять к вычету НДС, предъявленный ему по предмету отступного (определения Коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 08.02.2016 № 304-КГ15-13912, от 04.04.2016 № 308-КГ15-16486). Руководствуется теперь этой позицией и ФНС России при рассмотрении жалоб налогоплательщиков.

Дополнительным доводом в пользу принятия новым кредитором НДС к вычету будет служить начисление им НДС с рыночной стоимости полученного имущества. В этом случае оно самым непосредственным образом используется для осуществления облагаемых операций, что является первейшим условием вычета НДС (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Вместо эпилога

Все изложенное, полагаем, подтверждает актуальность планов Минфина России, намеревающегося для обеспечения

Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации по соглашению о предоставлении отступного или новации является объектом налогообложения НДС

Ряховский Д.И.,
Крицкий В.И.
Трансформация экспертизы в налоговом контроле // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2016. – № 5. – С. 41–48.

единообразного толкования норм Налогового кодекса РФ уточнить его положения, касающиеся вычетов по имущественным правам. Зафиксировано это намерение в пункте 4 раздела III «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов».

О том, как при реализации этого проекта будут решаться рассмотренные в настоящей статье проблемы, позволяет судить подготовленный Минфином России проект Федерального закона «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в части определения налоговой базы и налоговых вычетов в случае получения предварительной оплаты)» (законопроект размещен на портале <http://regulation.gov.ru>, но в Госдуму не внесен):

- в новом пункте 6 статьи 155 НК РФ предполагается указать, что при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей передачи имущественных прав, при передаче которых налоговая база определяется в виде межценовой разницы, налоговая база определяется как сумма превышения суммы полученной оплаты, частичной оплаты (включая ранее полученную частичную оплату) над расходами на приобретение имущественных прав. То есть будет прямо сказано (как и в нескольких других

дополнениях и изменениях), что эта предоплата облагается (в том числе и при уступке прав по договору долевого участия в строительстве), но НДС исчисляется не со всей полученной суммы, а, как и при передаче прав, с (будущей, авансом определенной) межценовой разницы;

- в пункте 4 статьи 164 НК РФ к числу случаев из статьи 155 НК РФ, в которых НДС исчисляется по расчетной ставке, добавлялся абзац второй пункта 1. Это ликвидирует неясность в вопросе о том, какую ставку – 18% или 18%/118% (10% или 10%/110%) применяет при уступке права требования по договору реализации продавец;
- в ряде положений будет сказано, что НДС, начисленный при получении предоплаты в счет будущей передачи имущественных прав, при передаче прав принимается к вычету.

Таким образом, большинство намеченных изменений положительны не только тем, что вносят определенность в недостаточно урегулированные вопросы, но и тем, что они – в пользу налогоплательщиков. Остается надеяться, что при разработке иного, чем предлагался в данном проекте, механизма упрощения расчетов по НДС при авансах, все эти наработки, касающиеся расчетов по НДС при уступке имущественных прав, будут востребованы. ☺

Минфин России подготовил проект закона о внесении изменений в главу 21 НК РФ, цель которых – уточнить положения, касающиеся вычетов по имущественным правам

Е.Н. Галичевская, независимый консультант

УСН: новые лимиты доходности

В Налоговый кодекс РФ внесен ряд изменений, касающихся лиц, применяющих специальные режимы налогообложения. Право перейти на упрощенку появится у большего количества компаний. Однако изменения вызвали у бухгалтеров некоторые затруднения и вопросы. В чем возникли сложности, как принятые новшества повлияют на «упрощенную» деятельность уже сейчас и как сохранить свое право упрощенцам в следующем году – постараемся ответить на эти и другие вопросы в статье.

Одним из основных критериев, в соответствии с которыми определяется право на применение упрощенной системы налогообложения, является соблюдение определенного лимита доходов. Его следует соблюдать как при переходе на этот спецрежим, так и для сохранения права на него.

Этот критерий время от времени пересматривается, так как экономике присуща инфляция. Поэтому уровень дохода, который применяется в качестве указанного критерия, необходимо время от времени пересматривать. Очередной такой пересмотр состоялся в июле 2016 года, когда был принят



Е.Н. Галичевская

С 1 января 2017 года изменятся предельные величины дохода и остаточной стоимости основных средств, позволяющие организациям применять УСН

Федеральный закон от 03.07.2016 № 243-ФЗ (далее – Закон № 243-ФЗ).

С 1 января 2017 года изменятся предельные величины дохода и остаточной стоимости основных средств, позволяющие организациям применять УСН. Суть изменений в том, что за счет повышения лимитов по УСН для небольшого бизнеса снижается уровень налоговой нагрузки.

Новые лимиты по УСН

Часть изменений будет носить позитивный характер, поскольку применять упрощенку со следующего года сможет большее число представителей малого бизнеса, и вот почему:

- лимит доходов для применения упрощенки увеличен вдвое – с 60 до 120 млн руб.;
- максимальная выручка юридических лиц за 9 месяцев года, в котором подается заявление о переходе на упрощенку, тоже удвоится и станет равной 90 млн вместо 45 млн руб.;
- для организаций вырастет размер допустимой остаточной стоимости основных средств со 100 до 150 млн руб.

Давайте разберемся, с какого момента применять лимиты. В законе сказано, что он «вступает в силу с 1 января 2017 года», однако при этом переходный период не предусмотрен. Также выделены два критерия применения упрощенки:

- сумма дохода, предусмотренная для перехода на УСН;
- сумма дохода, предусмотренная для работы на УСН.

Рассмотрим условия, которые необходимо выполнить в первом и во втором случае.

Лимит, необходимый для перехода на УСН

Напомним, что для перехода на УСН подается уведомление о переходе на спецрежим в инспекцию ФНС России по месту жительства индивидуально-го предпринимателя (ИП) или по месту нахождения юридического лица, не позднее чем в последний день текущего года (п. 1 ст. 346.13 НК РФ). Иными словами, если организация или ИП хочет перейти на УСН с 2017 года, то подать уведомление следует до 31 декабря 2016 года.

Доход организации за девять месяцев года, в котором подается уведомление,

не должен превысить 45 млн руб. Из разъяснений Минфина России следует, что данная величина предельного размера доходов должна индексироваться на коэффициент-дефлятор, установленный Правительством РФ на тот год, в котором подается уведомление о переходе на УСН (письма Минфина России от 30.10.2015 № 03-11-06/2/62828, от 24.03.2014 № 03-11-06/2/12708, от 13.01.2014 № 03-11-06/2/248).

Размер коэффициента-дефлятора на 2016 год – 1,329 (приказ Минэкономразвития России от 20.10.2015 № 772 в ред. от 18.11.2015). Новая редакция абзаца 1 пункта 2 статьи 346.16 НК РФ устанавливает величину дохода в 90 млн руб.

Поскольку Закон № 243-ФЗ вступает в силу с 1 января 2017 года, то по факту данная величина дохода начнет действовать при переходе на УСН только с 2018 года. Получается, что доход организации для применения УСН за 9 месяцев 2017 года не должен превысить уровень в 90 млн руб. И по-прежнему это ограничение не будет применяться для доходов индивидуальных предпринимателей.

Почему в 2018 году сумма дохода не умножается на коэффициент-дефлятор, как в 2017 году? Это как раз негативная сторона Закона № 243-ФЗ для малого бизнеса. Дело в том, что до 2020 года приостанавливается применение коэффициента-дефлятора к лимитам, а на 2020 год величина коэффициента установлена равной 1 (п. 4 ст. 5 Закона № 243-ФЗ).

Обратите внимание, что лимит доходов для перехода на УСН применяется только к доходам организаций. ИП переходят на УСН независимо от доходов за 9 месяцев.

Возможно, стоит дождаться официальных разъяснений Минфина России по применению нового лимита. Как только они появятся, будет точно известно, когда новый лимит по переходу на УСН вступит в силу.

В случае если организация совмещает два налоговых режима (ЕНВД с УСН), отказывается от «вмененки» и переходит полностью на УСН, то лимит для перехода должен считаться исходя из «упрощенных» доходов. Доходы от «вмененной» деятельности в расчет не берутся (письмо Минфина России от 27.03.2013 № 03-11-06/2/9647).

Но недостаточно только заявить о том, что налогоплательщик решил сменить режим налогообложения

Пример 1

Организация переходит на УСН с 2017 года. Сумма дохода за 9 месяцев 2016 года не должна превысить 59 805 000 руб. (45 000 000 руб. x 1,329). Если организация решит перейти на УСН с 2018 года, сумма дохода за 9 месяцев 2017 года не должна превышать 90 млн руб.

Пример 2

Организация занимается торговлей оптом и в розницу. Оптовая торговля – на ОСНО, а розничная – на ЕНВД. Оптовую торговлю решено перевести на упрощенный режим с 1 января 2017 года. Доход организации за 9 месяцев 2016 года составил 113 000 000 руб., в том числе: – от оптовой торговли – 50 000 000 руб.; – от розничной торговли – 63 000 000 руб. В данном случае «вмененные» доходы не учитываются при расчете дохода, допустимого для перехода. Поэтому берем только доход от оптовой торговли на ОСНО – 50 000 000 руб. Лимит для перехода на упрощенку с 1 января 2017 года с учетом коэффициента-дефлятора составляет 59 805 000 руб. Так как поступления на ОСНО не превышают этой суммы, значит, организация имеет право в 2017 году перевести на УСН деятельность по оптовой торговле.

на упрощенный. Нужно выполнить еще ряд требований. Так, чтобы иметь возможность применять УСН:

- средняя численность сотрудников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 человек. Этот критерий не изменился;
- остаточная стоимость основных средств не должна превышать определенного лимита. С 1 января 2017 года этот лимит увеличен со 100 до 150 млн руб. (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ в ред. Закона № 243-ФЗ). По итогам 2016 года надо будет руководствоваться прежней величиной данного ограничения.

Напомним, что предельную величину остаточной стоимости основных средств при переходе на УСН проверяют только по отношению к организациям. А вот утратить право на УСН по итогам отчетного (налогового) периода может и индивидуальный предприниматель, если превысит установленный предел (п. 4 ст. 346.13 НК РФ). Остаточная стоимость основных средств рассчитывается как организацией, так и предпринимателем по правилам бухгалтерского учета.

Лимит доходов, необходимый для применения УСН

Лимит дохода для организаций, которые уже используют УСН, также изменился. С 1 января 2017 года предельная величина дохода при работе на УСН не должна превышать 120 млн руб. Но, как и в случае с «переходным» лимитом, к этой сумме не будут применяться никакие коэффициенты вплоть до 2020 года.

Величина дохода, который был получен в 2016 году, позволяющая остаться на УСН, не изменилась – она по-прежнему составляет 60 млн руб., увеличенные на соответствующий коэффициент-дефлятор (сейчас – 1,329). Получается, что фактически сумма допустимого «упрощенного» дохода вырастет не в два раза (с 60 до 120 млн руб.) по сравнению с 2016 годом, а лишь на 40,260 млн руб. (120 000 000 руб. – (60 000 000 руб. x 1,329).

Чтобы организации не «слететь» с упрощенки в 2016 году, необходимо до конца 2016 года заработать не более 79 740 000 руб. (60 000 000 руб. x 1,329). Причем это касается как организаций, так и индивидуальных предпринимателей (письмо Минфина России от 01.03.2013 № 03-11-09/6114).

Напомним, что как только доход упрощенца превысит указанный предел выручки в 2016 году, право на применение упрощенного спецрежима будет потеряно. Придется платить налоги по общей системе налогообложения. Делать это нужно с первого дня того квартала, когда был нарушен лимит. Это касается как упрощенцев с объектом «доходы», так и тех, кто начисляет единый налог с разницы между доходами и расходами. Во избежание такой ситуации нужно следить за доходами, сверяя их уровень с размером максимальной выручки при УСН 2016 года.

Чтобы не утратить право применять упрощенку в 2017 году, доходы за год не должны превысить 120 млн руб. Лимит доходов для применения УСН установлен как для доходов организаций, так и для доходов ИП.

Предельную величину остаточной стоимости основных средств при переходе на УСН проверяют только по отношению к организациям

Рогуленко Т.М., Позов Д.А. Теоретическое обоснование необходимости комплексной оценки эффективности деятельности предприятий малого бизнеса // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2015. – № 6. – С. 41–44.

Организация находится на УСН и осуществляет транспортные услуги. В 2016 году она получила доход в сумме 70 410 000 руб.

Предельная сумма выручки, которую можно заработать на упрощенке в 2016 году, – 79 740 000 руб. (60 000 000 руб. \times 1,329). Организация вписывается в лимит и может продолжать работать на упрощенном режиме в 2017 году.

Допустим, что доход от «упрощенной» деятельности организации в 2017 году вырастет и составит 130 000 000 руб. «Доходный» лимит УСН на 2017 год установлен в размере 120 000 000 руб. Никаких коэффициентов к этой сумме не применяется. Получается, что организация превысит максимально допустимый уровень выручки для дальнейшего применения упрощенки и ей придется перейти на общую систему налогообложения.

Пример 3

О.А. Шлычкова, начальник консультационного отдела
ООО «Аудиторская служба «СТЕК»

Реализация макулатуры

С 1 октября 2016 года реализация макулатуры освобождена от обложения НДС. Рассмотрим налоговые последствия такого освобождения для продукции СМИ, а также затронем аспекты документального оформления.

Морально устаревшая продукция – это не реализованная в пределах сроков продукция средств массовой информации и книжной продукции

С 1 октября 2016 года пункт 2 статьи 149 НК РФ был дополнен подпунктом 31, в соответствии с которым освобождается от налогообложения реализация макулатуры. В целях Налогового кодекса РФ под макулатурой понимаются бумажные и картонные отходы производства и потребления, отбракованные и вышедшие из употребления бумага, картон, типографские изделия, деловые бумаги, в том числе документы с истекшим сроком хранения.

Такое определение макулатуры соответствует пункту 3.41 ГОСТ 30772-2001 «Межгосударственный стандарт. Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Термины и определения» (введен в действие постановлением Госстандарта России от 28.12.2001 № 607-ст). Однако ни в Налоговом кодексе РФ, ни в указанном постановлении не определены критерии и порядок отнесения продукции к макулатуре.

Вместе с тем в статье 264 НК РФ дано определение морально устаревшей продукции, к которой отнесена не реализованная в пределах сроков продукция средств массовой информации и книжной продукции. Можно сделать вывод, что нереализованная в пределах сроков продукция средств массовой информации и книжной продукции при выполнении прочих условий может

быть признана макулатурой (как ТМЦ, пришедшие в негодность и вышедшие из употребления).

На большинство организаций, имеющих «обычные» бумажные и прочие отходы, данное нововведение не окажет существенного влияния (просто надо не забыть учесть указанные операции при расчете права не применять положения статьи 170 НК РФ в части раздельного учета и вычета НДС). Существенным такое нововведение будет для организаций, производящих СМИ и осуществляющих обратный выкуп своей продукции в значительных объемах (более 5% тиража), так как обратный выкуп осуществляется по цене «первоначальной продажи». При обратном выкупе тиража продавец (бывший покупатель) предъявляет покупателю (бывшему продавцу) НДС.

НДС

Суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), подлежат восстановлению в случаях их дальнейшего использования для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 НК РФ (подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ). Суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг),

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком

используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) (подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ).

Таким образом, в случаях использования товаров, работ, услуг для осуществления операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), в частности по основаниям статьи 149 НК РФ, сумма НДС с их стоимости:

- ранее принятая к вычету – подлежит восстановлению (подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ) и учету в составе прочих расходов в соответствии с общей нормой абзаца 3 подпункта 2 пункта 3 статьи 170 НК РФ;
- предъявленная в стоимости приобретаемых товаров, работ, услуг – подлежит включению в их стоимость (подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ).

«Входной» НДС по товарам (работам, услугам, имущественным правам), используемым как в облагаемых налогом, так и в освобождаемых от налогообложения операциях (п. 4 ст. 170 НК РФ):

- учитывается в стоимости таких товаров (работ, услуг, имущественных прав), используемых для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- принимается к вычету по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость;
- принимается к вычету либо учитывается в их стоимости в той пропорции, в которой эти товары (работы, услуги, имущественные права) используются для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), – по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) операций, в порядке, установленном принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.

При этом необходимо учитывать следующее:

- пункт 4 статьи 170 НК РФ устанавливает обязанность и общий порядок ведения раздельного учета НДС при осуществлении операций, облагаемых и освобождаемых от НДС. В силу положений абзаца 6 пункта 4 статьи 170 НК РФ при отсутствии у налогоплательщика раздельного

учета сумма налога по приобретенным товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, не включается;

- вместе с тем абзац 7 пункта 4 статьи 170 НК РФ устанавливает право налогоплательщика не применять положения настоящего пункта к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом все суммы налога, предъявленные такому налогоплательщику продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету в общем порядке, предусмотренном статьей 172 НК РФ.

Налог на прибыль

Статьей 247 НК РФ определено, что объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

В соответствии со статьей 249 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, и выручка от реализации имущественных прав.

Расходами, уменьшающими налоговую базу для целей исчисления налога на прибыль, признаются обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные расходы при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Подпунктом 44 пункта 1 статьи 264 НК РФ предусмотрено включение в перечень расходов, уменьшающих налоговую базу, потерь в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах сроков, указанных

Себестоимость единицы журнала составила 15 руб., тираж 10 000 экземпляров, общие расходы (общехозяйственные, коммерческие) составили 35 400 руб., в том числе НДС – 5 400 руб.

Продажная стоимость 29,5 руб. за экземпляр, в том числе НДС – 4,5 руб. Весь тираж был реализован.

По обратному выкупу вернулись 4000 экземпляров по цене 29,5 руб. за экземпляр, в том числе НДС 4,5 руб. Выкупленные экземпляры переведены в статус макулатуры и реализованы специализированной организацией за 2500 руб.

Рассчитаем процент совокупных расходов на приобретение товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению (таблица.).

Всего расходов за период	280 000 руб.
Прямые расходы на изготовление журнала (облагаемые НДС)	150 000 руб. (15 руб. x 10 000 экз.)
Общие расходы	30 000 руб. (35 400 руб. – 5 400 руб.)
Прямые расходы на выкуп тиража (не облагаемые НДС)	100 000 руб. (4000 экз. x (29,5 руб. – 4,5 руб.))
Общие расходы, приходящиеся на необлагаемую НДС деятельность (распределяются пропорционально выручке от реализации)	297 руб. (30 000 руб. x (2500 руб. : (250 000 руб. + 2500 руб.))
Итого доля совокупных расходов на приобретение товаров, операции по реализации которых не подлежат налогообложению	35,8% ((100 000 руб. + 297 руб.) : 280 000 руб.)

Следовательно, за налоговый период организация сможет принять к вычету НДС по общим расходам в размере 64,2% (5400 руб. x 64,2% = 3467 руб.). А НДС со стоимости обратного выкупа в полной сумме (4,5 руб./экз. x 4 000 экз. = 18 000 руб.) будет учтен в стоимости журналов и к вычету приниматься не будет.

в данном подпункте (морально устаревшей), продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой налогоплательщиками, осуществляющими производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции, в пределах не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции, а также расходов на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный вид и нерезализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

Расходом признается, в частности, стоимость периодических печатных изданий, не реализованных в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания.

Таким образом, предусмотренная подпунктом 44 пункта 1 статьи 264 НК РФ возможность списания потерь является самостоятельным основанием признания расхода (в установленных пределах) налогоплательщиком – производителем указанной продукции и не увязывается с тем обстоятельством, признаны или не признаны

налогоплательщиком ранее прямые расходы на производство и выпуск указанной в данном подпункте Налогового кодекса РФ продукции.

В том случае если продукция средств массовой информации и книжной продукции реализована налогоплательщиком – производителем указанной продукции дистрибьютору (право собственности перешло к последнему) и впоследствии обратно выкуплена у него в качестве уже морально устаревшей продукции, то в целях налогообложения такие сделки следует рассматривать как две различные хозяйственные операции. И в данном случае подпункт 44 пункта 1 статьи 264 НК РФ применяться не может. Данная позиция также изложена в письме Минфина России от 30.10.2009 № 03-03-06/1/714.

В рассматриваемом случае выручка от реализации макулатуры признается доходом, учитываемым при расчете налога на прибыль (ст. 249 НК РФ). Доход признается на дату перехода права собственности на макулатуру, то есть в день ее сдачи специализированной организации (ст. 271 НК РФ). Расходы, связанные с выбытием макулатуры,

Пример

Расходом признается, в частности, стоимость периодических печатных изданий, не реализованных в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания

Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни

учитываются в составе расходов на основании статьи 268 НК РФ.

Документальное оформление

Порядок оприходования и списания макулатуры осуществляется в соответствии с пунктами 124 – 131 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н, далее – Методические указания).

Стоимость макулатуры подлежит определению на основании договорной цены реализации, исходя из сложившихся цен на макулатуру и т.п. (п. 111 Методических указаний) с учетом стоимости за единицу – кг либо экземпляра.

В соответствии со статьей 9 Федерального закона от 06.12.11 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Формы первичных учетных документов определяет руководитель организации по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Обязательные реквизиты первичного учетного документа предусмотрены частью 2 статьи 9 Закона № 402-ФЗ. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания (п. 3 ст. 9 Закона № 402-ФЗ).

Разработанные организациями первичные документы подтверждают факты хозяйственной деятельности, в том числе понесенные расходы, как в целях бухгалтерского учета, так и в целях налогового учета по налогу на прибыль.

Подготовить необходимую информацию для принятия руководством организации решения о признании ТМЦ в качестве макулатуры и передаче в приемочный пункт ТМЦ должна комиссия с участием материально ответственных лиц. Комиссия должна произвести ее непосредственный осмотр, определить возможность ее использования на другие цели (кроме передачи в приемный пункт в виде макулатуры), установить величину договорной цены реализации (цены



Учебный центр «СТЕК»

Аттестат профессионального бухгалтера коммерческих организаций



Комплект учебных материалов для самостоятельной подготовки

- Учебники (6 шт.) по бухучету, МСФО, праву, налогообложению, основам аудита, информатики и финансового анализа
- Портал дистанционного тестирования
- Ключ доступа к системе тестирования ИПБ

Аккредитация в Институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов России с 1996 года.

- Учебники разработаны ведущими преподавателями и прошли апробацию
- База тестов для тренировки
- Полное соответствие программе и формату экзаменов
- Курьерская доставка по всей России

Подробная информация и заказ:
+7 (495) 921-2323
www.stekaudit.ru

отходов), на основании которой определяется стоимость ТМЦ, что оформляется соответствующим документом – заключением комиссии, на основании которого ТМЦ признается организацией в качестве макулатуры.

Для оформления операции по оприходованию макулатуры организация

составит первичный учетный документ – приходный ордер. Решение о передаче макулатуры в приемный пункт целесообразно оформить приказом руководителя. Передача макулатуры в приемный пункт может быть оформлена накладной на передачу на сторону. ☺

Л.В. Чхутиашвили, канд. экон. наук, аудитор, член ИПБ Московского региона

Внутренний контроль учета финансовых вложений организации

Внутренний контроль учета финансовых вложений организации и установление соответствия применяемой методики их учета, оценки и налогообложения действующим в Российской Федерации нормативным актам является сложной и трудоемкой работой. Рассмотрим особенности этого участка контроля.



Л.В. Чхутиашвили

Источниками информации для внутреннего контроля учета финансовых вложений являются:

- договоры (купли-продажи, займа, учредительные, простого товарищества и др.);
- документы, подтверждающие право собственности на финансовые вложения (выписки из реестра акционеров, выписки со счетов депо, сертификаты ценных бумаг);
- документы, подтверждающие наличие и движение финансовых вложений (акты приема-передачи, отчеты дилера, инвентаризационные описи);
- справки и расчеты по изменению первоначальной стоимости финансовых вложений (справки о рыночной стоимости ценных бумаг, расчеты резерва под обесценение, расчеты дисконтированной стоимости финансовых вложений);
- документы, служащие основанием для начисления доходов и расходов (решения собрания акционеров, проспекты эмиссии, договоры об оказании посреднических и информационных услуг);
- регистры аналитического и синтетического учета по счетам 58 «Финансовые вложения», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 91 «Прочие доходы и расходы»;
- учетная политика организации;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность организации.

В процессе внутреннего контроля учета финансовых вложений контролеру необходимо проверить учетную политику организации по учету финансовых вложений, правильность формирования их первоначальной стоимости, процедуры переоценки по рыночной стоимости и обесценения финансовых вложений, организации учета выбытия финансовых вложений и их инвентаризации, полноту отражения в отчетности информации о финансовых вложениях.

Далее контролеру необходимо выяснить, как организован документооборот по операциям с финансовыми вложениями, как осуществляется санкционирование сделок с финансовыми вложениями на крупные суммы, присутствует ли система аналитического учета операций с использованием финансовых вложений в ценные бумаги.

Документальный контроль учета финансовых вложений организации

Для учета финансовых вложений предназначен счет 58 «Финансовые вложения». В перечень финансовых инвестиций входят вложенные в государственные и муниципальные ценные бумаги средства организации, затраты на приобретение акций и облигаций других организаций, вклады в уставный

При контроле фактического наличия ценных бумаг устанавливается правильность их оформления, реальность стоимости, сохранность, своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов

(складочный) капитал, предоставленные займы сторонним учреждениям, депозитные вклады в банках, дебиторская задолженность, приобретенная путем уступки права требования, вклады по договору простого товарищества.

Для признания актива в качестве финансового вложения необходимо соблюсти три условия:

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

Финансовые вложения в бухгалтерском учете организации должны подразделяться в зависимости от срока возврата отвлеченных в инвестиции средств, времени погашения ценных бумаг или намерения получать по ним доходы – на долгосрочные и краткосрочные, а по характеру связанных с этим финансовыми отношений – на долговые и долевыми.

Заметим, положения пункта 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» предписывают отражать активы как краткосрочные, если срок обращения по ним составляет не более 12 месяцев после отчетной даты, остальные активы рассматриваются как долгосрочные. Если для долговых финансовых вложений этот критерий можно применить к сроку погашения, то по прочим финансовым вложениям следует проверить наличие в учетной политике указания на основании деления финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные. Например, таким основанием может быть приказ руководителя с указанием целей приобретения финансовых вложений и возможных сроков их выбытия.

Долговые финансовые вложения – это вложения в долговые ценные бумаги (облигации, векселя и др.) или

предоставленные займы, долевыми – вложения в акции сторонних организаций с целью участия в управлении или получения спекулятивного дохода.

Такая классификация облегчает проверке контролеру и позволяет осуществить по ее результатам дифференцированную оценку эффективности разных по назначению и срокам окупаемости финансовых инвестиций. Одновременно должна быть проверена правильность отнесения тех или иных финансовых вложений к краткосрочным и долгосрочным.

В ходе контроля учета финансовых вложений внутреннему контролеру следует убедиться, учтены ли в полном объеме все факты поступления и движения объектов финансовых инвестиций, правильно ли перенесены остатки из регистров бухгалтерского учета в главную книгу (иной аналогичный регистр) и бухгалтерскую отчетность, верно ли исчислены обороты и сальдо по счету 58 «Финансовые вложения». Все бухгалтерские записи на этом и связанном с ним счетах бухгалтерского учета должны подтверждаться оправдательными первичными документами, оформленными в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов. Числящиеся на бухгалтерском балансе ценные бумаги должны принадлежать организации на правах собственности и подтверждаться соответствующими договорами и удостоверяющими законность этого вида финансовых вложений свидетельствами.

Операции организации с финансовыми вложениями должны быть санкционированы уполномоченными лицами в установленном в организации порядке. Часто в таких случаях недостаточно подписи генерального директора, необходимо соблюдение положения учредительных документов, особенно в части крупных сделок по купле-продаже пакетов акций, где указывается на необходимость наличия подписи главного бухгалтера.

При контроле фактического наличия ценных бумаг устанавливается правильность их оформления, реальность стоимости, сохранность, своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов. Одновременно контролируется правильность оценки отражения операций, связанных с финансовыми вложениями в бухгалтерском учете и отчетности организации.

Важно убедиться в том, что все отраженные в учете и отчетности финансовые вложения реально существуют, что

нет неучтенных финансовых инвестиций или давно утративших возможность получать доходы финансовых вложений. Значащиеся на балансе организации акции и другие ценные бумаги уже не существующих банков и предприятий должны своевременно списываться с баланса. Беспроцентные векселя, которые не способны приносить предприятию экономические выгоды, и векселя, не предъявленные к оплате в установленный срок и без права на получение процентов по ним, перестают быть финансовыми вложениями и должны отражаться как дебиторская задолженность.

Показатели актива бухгалтерского баланса и приложений к нему в части информации, характеризующей долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, можно считать достоверными, если контролер убедится в фактическом наличии указанных объектов учета финансовых вложений и прав у проверяемой организации на владение ими. Контролеру целесообразно самому провести инвентаризацию наличия ценных бумаг и сравнить ее результаты с данными бухгалтерского учета организации, составив специальный реестр с указанием в разрезе эмитентов названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, срока погашения и общей суммы ценных бумаг. Реквизиты каждой из них сравнивают с данными учетных регистров (описей, книг учета), хранящихся в бухгалтерии организации.

По сданным на хранение в депозитарию и специализированные хранилища ценным бумагам необходимо сверить остатки сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих организаций, проводя контрольную встречную проверку.

Контроль учета поступления финансовых вложений

В настоящее время публичные акционерные общества имеют право в установленном порядке выпускать, выкупать и свободно продавать свои акции любым хозяйствующим субъектам и частным лицам. Они могут приобрести и перепродать ценные бумаги таких эмитентов. Те и другие несут при этом расходы и могут при благоприятных условиях получить доходы, иногда немалые.

Для правильного учета сделок с ценными бумагами различают операции по первичному и дополнительному эмиту-

бумаг, их размещению (в отдельных случаях – выкупу у акционеров) и финансовые инвестиции в государственные и муниципальные ценные бумаги и финансовые активы других организаций с целью получить от этого дополнительный доход.

При проверке эмиссии ценных бумаг контролер руководствуется действующим законодательством об акционерных обществах и стандартами Центрального банка РФ, регулирующими порядок эмиссии акций, облигаций и опционов эмитентов (которыми могут быть только юридические лица), а также определяющими порядок регистрации проспектов эмиссии.

При контроле законности и правильности эмиссии ценных бумаг контролер должен проверить достоверность данных об уставном капитале эмитента, формировании и использовании средств резервных фондов за последние три года, размере просроченной кредиторской задолженности, проанализировать отчет о предыдущих выпусках эмиссионных ценных бумаг.

При контроле операций с финансовыми инвестициями в сторонний бизнес необходимо не только убедиться в наличии надлежаще оформленных документов, подтверждающих право на обладание приобретенными ценными бумагами, но и оценить их способность приносить организации экономические выгоды в виде процентов, дивидендов либо прироста стоимости компании.

Согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. Ее формирование зависит от способа осуществления инвестиций. При приобретении объектов финансовых вложений за плату их первоначальной стоимостью для инвестора является величина фактических затрат, которые включают суммы, уплачиваемые по договору продавцу, затраты за консультационные и информационные услуги и другие расходы, связанные с покупкой ценных бумаг.

Затраты на приобретение финансовых вложений могут не увеличивать их стоимости при несущественности их величины по сравнению с уплаченной продавцу суммой. В этом случае их признают операционными расходами и относят на финансовые результаты. Сюда же списывают и затраты на консультационные и информационные услуги, если не принято решение о приобретении ценных бумаг. Эти два случая необходимо предусмотреть в учетной политике организации, в чем контролер должен обязательно сам убедиться.

Публичные акционерные общества имеют право в установленном порядке выпускать, выкупать и свободно продавать свои акции любым хозяйствующим субъектам и частным лицам

При контроле правильности текущей оценки финансовых вложений следует выделять те из них, по которым можно определить рыночную стоимость на момент отражения в бухгалтерской отчетности

Контроль правильности определения первоначальной стоимости объектов финансовых вложений, внесенных основными средствами, нематериальными активами и другими материальными ценностями, производится на основе оправдательных первичных документов. При вкладах в иностранной валюте должны приниматься во внимание курсовые разницы, которые учитываются в составе краткосрочных финансовых вложений.

При контроле правильности текущей оценки финансовых вложений следует выделять те из них, по которым можно определить рыночную стоимость на момент отражения в бухгалтерской отчетности. Под рыночной стоимостью понимается стоимость, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг.

Обычно это акции,отируемые на официальных финансовых рынках (биржах) и имеющие хождение на вторичном рынке облигации, и другие долговые обязательства. Их первоначальная или текущая учетная оценка рассчитывается путем корректировки до рыночной стоимости в сроки, определенные в учетной политике, ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на дату составления отчетности и предыдущей оценкой должна быть отнесена на финансовые результаты организации в составе ее операционных доходов или расходов. В учетной политике предприятие должно закрепить периодичность проведения корректировки – ежемесячно, ежеквартально или ежегодно.

Изменение первоначальной оценки возможно и по долговым ценным бумагам, если разница между их первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока обращения по мере формирования причитающегося по ним дохода равномерно относится на финансовые результаты. Контролер обязан проверить соблюдение этого условия.

Контроль учета выбытия финансовых вложений

Финансовые вложения выбывают при погашении, продаже, безвозмездной передаче, внесении в виде вкладов в уставный капитал других организаций и т.п. Это выбытие признается в бухгалтерском учете на дату единовременного прекращения действия условий принятия их на учет.

Внутреннему контролеру следует проверить своевременность списания финансовых вложений с баланса и правильность их оценки. Выбывающие финансовые вложения, текущая рыночная стоимость по которым определяется, должны быть отражены в учете по последней до выбытия цене. Финансовые вложения, рыночная стоимость по которым не определяется, оценивают: по первоначальной стоимости каждой единицы, по средней первоначальной стоимости или методом ФИФО.

Оценка ценных бумаг при выбытии существенно влияет на доходы от операций с ними и на определение их налоговой базы. Известно, что операции, связанные с обращением ценных бумаг, не облагаются НДС. Затраты организации по реализации этого вида финансовых вложений должны относиться в дебет счета 91 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с учетом НДС.

Согласно статье 280 НК РФ, доходы налогоплательщика от операций по продаже или иного выбытия ценных бумаг (в том числе погашения) определяются исходя из цены реализации или выбытия ценной бумаги, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем налогоплательщику, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом. При этом в доход налогоплательщика не включаются суммы процентного дохода, ранее учтенные при налогообложении.

Сумма расходов при продаже или ином выбытии ценных бумаг исчисляется исходя из цены их приобретения, затрат на реализацию и суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги.

Контролируя учет финансовых вложений, контролер в обязательном порядке проверяет правильность формирования резерва под их обесценение. При этом важно определить:

- имеет ли организация право на создание такого резерва. Резерв под обесценение финансовых вложений может быть образован только по вложениям, текущая рыночная стоимость по которым не определяется, при наличии в проверяемом периоде ситуаций, в которых может произойти существенное обесценение ценных бумаг;
- имеются ли условия, характеризующие устойчивое снижение стоимости

финансовых инвестиций. Для этого нужно, чтобы на отчетную и предыдущую дату учетная стоимость ценных бумаг была существенно выше их расчетной стоимости, существенно изменилась в течение проверяемого года расчетная стоимость финансовых вложений в сторону уменьшения и на отчетную дату отсутствовали свидетельства существенного повышения расчетной стоимости данного вида ценных бумаг и других вложений.

Далее контролером проводится арифметическая проверка правильности расчета резерва, соответствия методологии его учета требованиям ПБУ 19/02 и других нормативных документов.

Для проверки правильности отражения сальдо расчетов с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный (складочный) капитал контролер должен проверить задолженность физических и юридических лиц, подписавшихся на акции, по каждому учредителю на основе данных аналитического учета к счету 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Учредители имеют право на получение дивидендов и других доходов, исходя из фактически внесенных в уставный капитал сумм.

Контролер должен оценить влияние выявленных отклонений от норм действующего законодательства, связанные с финансовыми инвестициями, на достоверность бухгалтерской отчетности и возможные налоговые последствия.

Внутренний контроль учета финансовых вложений в ценные бумаги

Основополагающей процедурой внутреннего контроля учета финансовых вложений в ценные бумаги является контроль правильности отражения их стоимости и расчета резервов на обесценение инвестиций для целей финансовой отчетности.

Основными вопросами при проведении контроля учета приобретения финансовых вложений в ценные бумаги:

- соответствие методики отражения в бухгалтерском учете операций с приобретенными ценными бумагами правилам, закрепленным в учетной политике организации;
- наличие эффективной системы аналитического учета приобретенных ценных бумаг;

- правильное отражение на счетах бухгалтерского учета приобретенных ценных бумаг;
- правильность расчета и учета процентов по приобретенным ценным бумагам;
- правильность расчета стоимости ценных бумаг при их принятии к учету;
- правильность включения расходов в фактическую стоимость при приобретении ценных бумаг;
- правильность применения налогового законодательства по операциям приобретения ценных бумаг: отражение НДС.

В ходе контроля оценивается организация аналитического учета в соответствии с требованиями действующего законодательства:

- 1) проверяется отражение на счетах бухгалтерского учета движения, а также доходов и расходов по ценным бумагам на предмет соответствия принципам, установленным законодательными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению, а также принципам учетной политики;
- 2) изучается система документооборота, обеспечивающего документирование проведенных хозяйственных операций по движению долгосрочных финансовых вложений, в том числе:
 - анализ порядка ведения книги учета ценных бумаг;
 - формирование отдельных первичных документов, обосновывающих отражение хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете;
 - анализ правильности формирования учетной стоимости финансовых вложений;
 - анализ правильности классификации финансовых вложений для целей отнесения последних к долгосрочным финансовым вложениям;
 - анализ правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета резервов под обесценение долгосрочных финансовых вложений;
 - контроль обоснованности изменения первоначальной учетной стоимости долгосрочных финансовых вложений.

Контроль учета доходов по финансовым вложениям

Внутренний контроль учета доходов по финансовым вложениям включает контроль:

- основания отражения доходов в виде дивидендов, получаемых организацией

Учредители имеют право на получение дивидендов и других доходов, исходя из фактически внесенных в уставный капитал сумм

Проценты за предоставленные займы могут выплачиваться ежемесячно, ежеквартально, одновременно при возврате займа и другими способами

от участия в уставном капитале других предприятий, процентов и иных доходов по ценным бумагам, процентов по предоставленным займам;

- правильность суммы отражения доходов;
- начисление налогов на доходы по финансовым вложениям в ценные бумаги;
- контроль правильности отражения на счетах удержанных налогов.

Внутренний контроль учета расходов по финансовым вложениям в ценные бумаги направлен на:

- определение состава таких расходов;
- правильность отнесения их в состав прочих расходов.

По доходам, полученным в виде дивидендов, согласно пункту 16 ПБУ 9/99 датой признания в бухгалтерском учете таких доходов является дата принятия общим собранием акционеров (участников) решения о выплате дивидендов. Основанием для отражения начисленных дивидендов в бухгалтерском учете являются протокол собрания участников (акционеров) и бухгалтерская справка-расчет сумм, начисленных каждому из собственников.

Порядок выплаты процентов за пользование заемными средствами устанавливается условиями договора займа. Проценты за предоставленные займы могут выплачиваться ежемесячно, ежеквартально, одновременно при возврате займа и другими способами.

Если договором не установлен порядок выплаты процентов, то проценты должны уплачиваться заемщиком ежемесячно до дня возврата суммы займа (п. 2 ст. 809 ГК РФ).

Процентный (купонный) доход по корпоративным облигациям исчисляется следующим образом:

- либо в виде разницы между суммой накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленной на конец отчетного (налогового) периода в соответствии с условиями эмиссии, и суммой накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленной на конец предыдущего отчетного (налогового) периода;
- либо в виде разницы между суммой накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленной на конец отчетного (налогового) периода в соответствии с условиями эмиссии, и суммой накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной при приобретении ценной бумаги;

- либо путем определения суммы процентов за фактическое время нахождения ценной бумаги на балансе организации.

Доходы в виде процентов (либо части накопленного купонного дохода) учитываются на более раннюю из двух дат: либо выплаты процентного дохода, либо реализации ценной бумаги.

Особого внимания контролера заслуживают сделки купли-продажи ценных бумаг. Если покупная стоимость приобретенных организацией облигаций и иных аналогичных ценных бумаг ниже их номинальной стоимости, то при начислении причитающегося по ним дохода производится начисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода;

Дебет 58 «Финансовые вложения» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» – на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью.

В обоих указанных случаях часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, списываемая или доначисляемая при каждом начислении дохода по ценным бумагам, определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичности выплаты доходов по ценным бумагам. При погашении (выкупе) бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», должна соответствовать номинальной стоимости. К моменту погашения или выкупа ценных бумаг их балансовая оценка доводится до номинальной стоимости, указанной на лицевой стороне бланка акций, облигаций и т.п.

Операции с котирующимися на бирже или внебиржевом рынке финансовыми вложениями в акции других предприятий и имеющими хождение на вторичном рынке облигациями и другими долговыми обязательствами имеют некоторые особенности, которые должен проверить внутренний контролер. Поскольку результаты котировки этих ценных бумаг регулярно публикуются, их стоимость при составлении годового бухгалтерского баланса указывается в рыночной оценке, если она ниже стоимости этих ценных бумаг по текущим учетным ценам. Разница учитывается как прочие расходы (убытки) организации.

В случае, когда общим собранием акционеров принято решение о капитализации дивидендов, организация обязана отразить в составе доходов от финансовых вложений суммы, направленные на развитие, то есть увеличение стоимости компании. Часто их учитывают как добавочный капитал, хотя они таковыми не являются, поскольку организация в данном случае получает дополнительные акции, имеет своего рода отложенный доход.

На дату принятия решения о распределении чистой прибыли общества на выплату дивидендов ее участникам (акционерам), которые затем будут капитализированы, делается запись:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 80 «Уставный капитал».

Выплата дивидендов участникам (акционерам) – юридическим и физическим лицам, не являющимся работниками организации, отражается проводкой:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 75 «Расчеты с учредителями».

Что касается размера финансовых вложений, то он остается по счету 58 неизменным, меняется только номинальная стоимость акций или долей.

Соответствие показателей бухгалтерской отчетности данным аналитического и синтетического учета можно проконтролировать путем сопоставления статей баланса «Долгосрочные финансовые вложения» и «Краткосрочные финансовые вложения» с величиной сальдо по счетам 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» главной книги. При этом по долгосрочным вложениям:

- на основе данных аналитического учета определяют сумму дебетового сальдо по счету 58 «Финансовые вложения» на конец отчетного периода по ценным бумагам и займам, признанным долгосрочными;
- вычитают кредитовое сальдо счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» на конец отчетного периода по данным аналитического учета операций с ценными бумагами, признанными долгосрочными;
- прибавляют дебетовое сальдо счета 55-3 «Депозитные счета» по данным аналитического учета депозитных вкладов на срок более года.

Аналогичный расчет делается и при контроле соответствия показателей бухгалтерского баланса по статье «Краткосрочные финансовые вложения».

В случае, когда общим собранием акционеров принято решение о капитализации дивидендов, организация обязана отразить в составе доходов от финансовых вложений суммы, направленные на развитие, то есть увеличение стоимости компании

О.С. Волкова, С.П. Родюшкин, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Если основные средства выставлены на торги

Организация находится на стадии банкротства или ликвидации. Отозван сертификат, дающий право вести основную деятельность. Производственная деятельность не ведется, имеют место управленческие расходы. Основные средства выставляются на торги. На консервацию указанные объекты не переводились. Амортизация начисляется линейным методом, в целях налогообложения прибыли она включается в состав прямых расходов. На каких синтетических счетах необходимо учитывать указанные объекты? Начисляется ли амортизация по ним в целях бухгалтерского учета и налогообложения прибыли организаций?

Бухгалтерский учет

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01 «Учет

основных средств», п. 49 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, далее – Методические указания № 91н)).

По общему правилу в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается

В пункте 17 ПБУ 6/01 перечислены объекты, не подлежащие амортизации в бухгалтерском учете. По остальным основным средствам, не перечисленным в нем, в бухгалтерском учете начисление амортизации начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения его стоимости либо списания его с бухгалтерского учета (пункты 21, 22 ПБУ 6/01, пункты 61, 62 Методических указаний № 91н).

По общему правилу в течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, за исключением случаев, перечисленных в пункте 23 ПБУ 6/01:

- 1) перевод объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;
- 2) в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Во всех остальных случаях, не перечисленных в пункте 23 ПБУ 6/01, начисление амортизации в бухгалтерском учете производится в течение всего срока нахождения объекта на балансе независимо от факта использования его в деятельности организации (п. 63 Методических указаний № 91н).

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится (п. 24 ПБУ 6/01, п. 64 Методических указаний № 91н).

Таким образом, в рассматриваемой ситуации организация должна приостановить начисление амортизации в бухгалтерском учете по объектам основных средств только в периоде их перевода по решению руководителя на консервацию сроком более трех месяцев. В остальных случаях временного неиспользования объектов основных средств (если они не восстанавливались в течение периода, продолжительность которого превышает 12 месяцев) организация должна продолжать начислять амортизацию в бухгалтерском учете независимо от фактического использования объектов и от результатов деятельности организации в отчетном периоде (прибыль или убыток).

Пунктом 30 ПБУ 6/01 предусмотрено, что если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре. Таким образом, ПБУ 6/01 предусматривает, что в случае продажи списывается именно объект, принятый к учету в качестве основного средства. Перевод его в состав ТМЦ (что обусловило бы неначисление амортизации по нему) нормами действующего законодательства о бухгалтерском учете прямо не предусмотрен (см. также постановление АС Поволжского округа от 05.02.2016 № Ф06-5311/15 по делу № А72-11137/2015).

Налог на прибыль организаций

Объектом налогообложения и налоговой базой по налогу на прибыль для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, признается прибыль (ее денежное выражение), которая представляет собой разницу между полученными ими доходами и величиной произведенных ими расходов, которые определяются в соответствии с главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 247, п. 1 ст. 274 НК РФ).

Расходы, в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252 НК РФ). Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы (п. 2 ст. 253 НК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 256 НК РФ, амортизируемым имуществом в целях главы 25 НК РФ признается в том числе имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб. (до 1 января 2016 года – 40 000 руб.). В соответствии с пунктом 3 статьи 256 НК РФ из состава амортизируемого имущества

К сведению

исключаются в том числе основные средства:

- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, за исключением случаев, если основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода.

Под основными средствами 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 руб. (п. 1 ст. 257 НК РФ).

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям. Начисление амортизации по объектам, исключенным из состава амортизируемого имущества в соответствии с пунктом 3 статьи 256 НК РФ, прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем исключения данного объекта из состава амортизируемого имущества (пункты 5 и 6 ст. 259.1 НК РФ).

Из буквальной формулировки указанных норм следует: если имущество временно не используется в основной деятельности, направленной на получение дохода, или для управления организацией, оно не подлежит признанию в качестве амортизируемых основных средств. Именно такая точка зрения была высказана финансовым ведомством в отношении служебных квартир и имущества, приобретаемого банком и не задействованного в его основной деятельности (письма Минфина России от 24.11.2014 № 03-03-06/2/59534, от 24.02.2012 № 03-03-06/2/23, от 04.07.2011 № 03-03-06/2/108).

Следуя этой позиции, амортизацию по имеющим производственное назначение объектам, не проданным на торгах, в целях налогообложения

Порядок определения суммы расходов на производство и реализацию при методе начисления установлен статьей 318 НК РФ (п. 1 ст. 272 НК РФ). В силу пункта 1 статьи 318 НК РФ указанные расходы для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при оказании услуг. Суммы прямых расходов по общему правилу подлежат распределению на расходы, приходящиеся на реализованную продукцию (выполненную работу, оказанные услуги), которые признаются в составе расходов текущего периода, и на остатки незавершенного производства (ст. 319 НК РФ).

Иные затраты, связанные с управлением организации, даже при отсутствии доходов могут относиться к косвенным расходам, признаваемым в целях налогообложения в текущем отчетном периоде, если соблюдены критерии пункта 1 статьи 252 НК РФ (письма Минфина России от 20.09.2011 № 03-03-06/1/578, от 12.05.2010 № 03-03-06/1/324).

Однако для организаций, оказывающих услуги, предусмотрено исключение (абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ). Данные налогоплательщики вправе всю сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, относить на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода.

Поскольку это право налогоплательщика, то свое решение организация должна отразить в учетной политике для целей налогообложения. В таком случае организация всю сумму расходов, связанных с оказанием услуг, может признавать в составе расходов отчетного (налогового) периода. Причем признание таких расходов в целях налогообложения не обусловлено получением дохода от осуществляемой деятельности (письмо ФНС России от 21.04.2011 № КЕ-4-3/6494).

прибыли организация не начисляет. В целях налогообложения прибыли в составе расходов признаются амортизационные начисления по основным средствам, используемым в управленческих целях.

Косвенно это следует и из письма Минфина России от 21.04.2006 № 03-03-04/1/367, в котором сказано следующее: «...амортизация, начисленная по амортизируемому имуществу, не используемому налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода, не уменьшает полученные доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. При этом следует отметить, что расходы в виде амортизационных отчислений неэксплуатируемого основного средства, находящегося во временном простое, признаваемом обоснованным и являющимся частью производственного цикла организации, соответствуют критериям п. 1 ст. 252 Кодекса и уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организации».

М.А. Золотых, эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Выплаты физлицу по решению суда

Организация заключила с физическим лицом (не зарегистрировано в качестве ИП) гражданско-правовой договор на выполнение определенного вида работ, но физическое лицо не выполнило работы, соответственно никаких выплат организация не производила. Однако физическое лицо не было согласно и подало в суд на организацию. Организация проиграла суд и по решению суда обязана перечислить физическому лицу: вознаграждение, выплачиваемое физическому лицу по решению суда за произведенные работы, возмещение по оплате госпошлины, возмещение по оплате юридических услуг, проценты за пользование денежными средствами. Сумма НДФЛ никак не выделена в судебном решении. Других выплат в отношении указанного лица не предполагается. Обязана ли организация удержать и перечислить в бюджет НДФЛ, а также исчислить страховые взносы на обязательное социальное страхование?

Полученное физическим лицом вознаграждение за выполненную работу (оказанную услугу) признается объектом обложения НДФЛ и облагается по общей ставке

В соответствии с пунктами 1, 2 статьи 15 ГК РФ лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере.

Уплата НДФЛ в отношении вознаграждения, выплачиваемого физическому лицу за произведенные работы по решению суда

Статья 41 НК РФ определяет доход как экономическую выгоду в денежной или натуральной форме, учитываемую в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемую для физических лиц в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ. В соответствии со статьей 209 и пунктом 1 статьи 210 НК РФ доходы, полученные физическим лицом от источников в Российской Федерации, являются объектом обложения НДФЛ.

При этом учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Полученное физическим лицом вознаграждение за выполненную работу (оказанную услугу) признается объектом обложения НДФЛ и облагается по общей ставке (ст. 224 НК РФ).

Согласно пунктам 1 и 2 статьи 226 НК РФ, организация (ИП), от которой или в результате отношений с которой

налогоплательщик получил доходы, обязана исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 224 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных статьей 226 НК РФ.

В соответствии с пунктом 2 статьи 226 НК РФ исчисление и уплата НДФЛ в соответствии со статьей 226 НК РФ производятся в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент (за исключением доходов, в отношении которых исчисление сумм и уплата налога производятся в соответствии со статьями 214.3, 214.4, 214.5, 214.6, 226.1, 227 и 228 НК РФ), с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Минфин России указывает, что поскольку исчисление и уплата налога с доходов по гражданско-правовым договорам возмездного оказания услуг, получаемых физическими лицами от организации, не осуществляются в соответствии с вышеуказанными статьями Налогового кодекса РФ, организация – источник выплаты дохода на основании статьи 226 НК РФ признается налоговым агентом и обязана исчислять налог, удерживать его из доходов, выплачиваемых налогоплательщику, и перечислять в бюджет в установленном порядке (письмо ФНС России от 12.01.2015 № БС-3-11/1, письмо Минфина России от 08.05.2014 № 03-04-05/21991). При этом Минфин России указывает, что особенностей выполнения налоговым агентом своих обязанностей при выплате налогоплательщику дохода по решению суда

Статья 217 НК РФ не предусматривает освобождения от обложения НДФЛ сумм, выплаченных физическим лицам на основании судебных актов

Налоговым кодексом РФ не установлено (см. также письмо Минфина России от 20.09.2013 № 03-04-06/39111).

Статья 217 НК РФ не предусматривает освобождения от обложения НДФЛ сумм, выплаченных физическим лицам на основании судебных актов. Соответственно вознаграждение, выплачиваемое физическому лицу за произведенные работы по решению суда, облагается НДФЛ в общем порядке.

Уплата НДФЛ с доходов физического лица в виде выплаченных по решению суда процентов за пользование чужими денежными средствами

В письмах от 17.06.2013 № 03-04-05/22542, от 24.05.2013 № 03-04-06/18724, от 17.06.2013 № 03-04-05/22542, от 24.05.2013 № 03-04-06/18724, от 05.03.2013 № 03-04-05/4-171, от 15.03.2012 № 03-04-06/3-62, от 20.12.2011 № 03-04-06/3-351, от 20.06.2011 № 03-04-06/8-145 и др. Минфин России указывает, что суммы выплаченных процентов за пользование чужими денежными средствами являются доходом налогоплательщика, подлежащим налогообложению в установленном главой 23 НК РФ порядке.

Уплата НДФЛ с доходов физического лица по возмещению судебных расходов (в том числе госпошлины)

Согласно части 1 статьи 88 ГПК РФ, судебные расходы состоят из государственной пошлины и издержек, связанных с рассмотрением дела. В соответствии с частью 1 статьи 98 ГПК РФ стороне, в пользу которой состоялось решение суда, суд присуждает возместить с другой стороны все понесенные по делу судебные расходы, за исключением случаев, предусмотренных частью 2 статьи 96 ГПК РФ.

Федеральным законом от 23.11.2015 № 320-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» статья 217 НК РФ дополнена пунктом 61, согласно которому доходы в виде возмещенных налогоплательщику на основании решения суда судебных расходов, предусмотренных гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством, законодательством об административном судопроизводстве,

понесенных налогоплательщиком при рассмотрении дела в суде, не подлежат налогообложению. Это правило действует с 23 ноября 2015 года.

Обязанности налогового агента

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Уплата НДФЛ за счет средств налоговых агентов не допускается (пункты 4, 9 ст. 226 НК РФ).

Если при вынесении решения суд не производит разделения сумм, причитающихся физическому лицу и подлежащих удержанию с физического лица, работодатель обязан выплатить физическому лицу именно ту сумму, которая указана в решении суда, без удержания НДФЛ. Указанная позиция изложена в письме ФНС России от 12.01.2015 № БС-3-11/1 (см. также письма Минфина РФ от 08.05.2014 № 03-04-05/21991, от 24.05.2013 № 03-04-06/18724, письмо ФНС России от 28.10.2011 № ЕД-4-3/17996, постановления ФАС Московского округа от 26.07.2012 № Ф05-6466/12, ФАС Уральского округа от 16.04.2012 № Ф09-1291/12 (определением ВАС РФ от 27.07.2012 № ВАС-6709/12 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора), ФАС Западно-Сибирского округа от 26.09.2011 № Ф04-4370/11 (определением ВАС РФ от 10.02.2012 № ВАС-499/12 отказано в передаче в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора)).

Так, в постановлении ФАС Московского округа от 26.07.2012 № А40-67788/11-140-297 говорится о том, что самостоятельное удержание НДФЛ с суммы возмещения, причитающейся истцу, приведет к тому, что постановление суда будет исполнено не в полном объеме (на сумму удержанного НДФЛ), что может повлечь за собой негативные последствия для ответчика.

В письме от 07.04.2014 № 03-04-06/15507 Минфин России разъясняет, что организация имеет возможность обратить внимание суда на необходимость учета требований налогового законодательства при определении подлежащих уплате сумм. Если суд не производит разделения сумм, подлежащих уплате физическому лицу и удержанию с него, налоговый агент должен удержать налог при осуществлении иных выплат

налогоплательщику (допустим, при выплате гонорара по другому договору).

В случае отсутствия таких выплат до окончания налогового периода налоговый агент обязан сообщить в установленном законодательством РФ порядке налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и его сумме. Указанный порядок уплаты налога применяется независимо от того, как осуществляется перечисление организацией денежных средств: на счета Службы судебных приставов либо непосредственно на счета физических лиц.

Взносы на обязательное социальное страхование

Объектом обложения страховыми взносами для организаций и индивидуальных предпринимателей признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг (ч. 1 ст. 7 Закона № 212-ФЗ).

В данной ситуации на дату перечисления денежных средств по решению суда физическому лицу оно уже не состоит в гражданско-правовых отношениях с организацией. Однако выплата ему произведена за период, когда такие отношения имели место. Следовательно, такая выплата подлежит обложению страховыми взносами.

При этом следует учитывать, что вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам – исполнителям (подрядчикам) по договорам гражданско-правового характера, не включаются в базу для начисления страховых взносов, подлежащих уплате в ФСС России (п. 2 ч. 3 ст. 9 Федерального закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», постановление АС Московского округа от 27.11.2014 № Ф05-13573/14). На выплаты физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, которые признаются объектом обложения, начисляются только страховые взносы, подлежащие уплате в ПФР и ФФОМС.

Если гражданско-правовым договором на выполнение физическим лицом работ (оказание услуг) не предусмотрена обязанность заказчика об уплате страховых взносов, то при выплате вознаграждения в пользу физического лица объекта для начисления страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний не возникает. Это следует из статьи 20.1 Федерального закона от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». В противном случае на выплату по договору должны быть начислены и эти взносы.

Вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам – исполнителям (подрядчикам) по договорам гражданско-правового характера, не включаются в базу для начисления страховых взносов, подлежащих уплате в ФСС России

С.Ю. Овчинникова, С.П. Родюшкин, эксперты службы Правового консалтинга ГАРАНТ

Аренда земли у г. Москвы

Организация применяет УСН и арендует земельный участок, который находится в собственности г. Москвы. В договоре аренды земельного участка упоминаний об НДС не содержится. НДС данная операция не облагается. Является ли организация налоговым агентом по НДС? Нужно ли ей сдавать декларацию по этому налогу? Если необходимо сдавать декларацию, то какие листы нужно заполнять?

Налоговыми агентами, согласно пункту 1 статьи 24 НК РФ, признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию

у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Обязанности налоговых агентов перечислены в пункте 3 статьи 24 НК РФ. В частности, среди прочих

Организации, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ

обязанностей на налоговых агентов возложена обязанность по представлению в налоговый орган по месту своего учета документов, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, не признаются плательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с Налоговым кодексом РФ при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, а также НДС, уплачиваемого в соответствии со статьей 174.1 НК РФ. Одновременно в силу пункта 5 статьи 346.11 НК РФ организации, применяющие УСН, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

В связи с этим организации, применяющие УСН, признаются налоговыми агентами по НДС в случаях, предусмотренных статьей 161 НК РФ (см. письма Минфина России от 18.07.2013 № 03-07-11/28306, от 05.04.2013 № 03-07-11/11247). Исходя из нормы пункта 3 статьи 161 НК РФ, при аренде на территории РФ у органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества арендаторы признаются налоговыми агентами по НДС и обязаны исчислять, удерживать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплачивать в бюджет соответствующую сумму налога.

В рассматриваемой ситуации организация арендует земельный участок, находящийся в собственности субъекта РФ (г. Москвы), у Москомзема (сейчас – Департамент городского имущества города Москвы)), являющегося органом исполнительной власти. Учитывая данные обстоятельства, полагаем, что в этом случае организация-арендатор признается налоговым агентом по НДС в силу пункта 3 статьи 161 НК РФ.

Вместе с тем на основании подпункта 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежат обложению (освобождаются от налогообложения) НДС операции по оказанию услуг уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных

регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами).

Из совокупности положений пункта 1 статьи 11 НК РФ, статьи 9 Конституции РФ, пункта 1 статьи 1 Земельного кодекса РФ, пункта 3 статьи 129 ГК РФ следует, что для целей применения подпункта 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ земля является природным ресурсом.

В свою очередь, доходы, получаемые в виде арендной платы за передачу в возмездное пользование государственного и муниципального имущества (в том числе земельных участков), за исключением имущества бюджетных и автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных, являются неналоговыми доходами бюджетов бюджетной системы РФ (п. 3 ст. 41 БК РФ, Указания о порядке применения бюджетной классификации РФ (утв. приказом Минфина России от 01.07.2013 № 65н)).

Отметим, что специалисты Минфина России и налоговых органов на протяжении достаточно длительного времени придерживаются позиции, что арендная плата, взимаемая с организаций, заключивших с органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления договоры аренды земельных участков, находящихся в собственности РФ, субъектов РФ и муниципальной собственности, относящаяся к платежам в бюджет за право пользования указанными земельными участками, не подлежит обложению НДС на основании подпункта 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ (см. письма Минфина России от 04.03.2016 № 03-07-07/12728, от 12.02.2016 № 03-07-11/7487, от 18.10.2012 № 03-07-11/436, от 01.03.2012 № 03-07-11/57, от 01.02.2011 № 03-07-11/21, от 15.01.2010 № 03-07-11/05, от 21.04.2009 № 03-07-11/111, от 30.10.2006 № 03-04-15/198, УФНС России по г. Москве от 27.03.2007

№ 19-11/28227, от 05.10.2006 № 19-11/87962, УФНС России по Московской области от 01.02.2007 № 23-26/0130, МНС России от 10.06.2002 № 03-1-09/1558/16-Х194).

Таким образом, с учетом официальной позиции считаем, что в рассматриваемой ситуации организация-арендатор не должна удерживать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплачивать в бюджет НДС.

Аналогичная точка зрения присутствует в материалах судебной практики. Так, в постановлении Десятого арбитражного апелляционного суда от 26.05.2015 № 10АП-1247/15 было отмечено, что в соответствии с подпунктом 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ арендная плата за право пользования земельным участком НДС не облагается. Поэтому у организаций (предпринимателей), арендующих земельные участки и признающихся налоговыми агентами в соответствии со статьей 161 НК РФ, не возникает обязанности удерживать и перечислять в бюджет НДС с сумм арендной платы при аренде земельных участков (см. также постановление ФАС Московского округа от 02.05.2007 № КА-А41/3222-07).

Однако (как было указано выше) на налоговых агентов возлагаются и иные обязанности, поименованные в пункте 3 статьи 24 НК РФ. Кроме того, дополнительные обязанности могут устанавливаться нормами отдельных глав части второй Налогового кодекса РФ (п. 3.1 ст. 24 НК РФ).

На основании абзаца 2 пункта 5 статьи 174 НК РФ налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Форма налоговой декларации по НДС, порядок ее заполнения (далее – Порядок), а также формат представления в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@.

Согласно пункту 3 Порядка, в общем случае все налогоплательщики (налоговые агенты) должны представлять в составе декларации титульный лист и раздел 1. При этом разделы 2-12, а также приложения к разделам 3, 8 и 9

включаются в состав представляемой в налоговые органы декларации только при осуществлении налогоплательщиками соответствующих операций.

Раздел 2 декларации представляется лицами, исполняющими обязанности налоговых агентов при совершении операций, предусмотренных статьей 161 НК РФ.

При исполнении обязанности налогового агента организациями, не являющимися плательщиками НДС в связи с переходом на УСН в соответствии с главой 26.2 НК РФ, заполняются титульный лист и раздел 2 декларации. При отсутствии показателей для заполнения раздела 1 декларации в строках указанного раздела ставятся прочерки (п. 3 Порядка).

Вместе с тем, по мнению представителей налоговых органов, учитывая, что арендная плата за право пользования земельным участком в соответствии с подпунктом 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ освобождена от обложения НДС, налоговые агенты по данной операции раздел 2 декларации не заполняют. Подобные разъяснения даны в письмах УФНС России по г. Москве от 27.03.2007 № 19-11/28227, от 05.10.2006 № 19-11/87962 (применительно к формам налоговой декларации по НДС, которые были утверждены соответственно приказами Минфина России от 07.11.2006 № 136н и от 28.12.2005 № 163н).

В соответствии с абзацем 4 пункта 3 и пунктом 44 Порядка налоговый агент при осуществлении операций, не облагаемых НДС, заполняет раздел 7 декларации. В графе 1 данного раздела указывается код операции в соответствии с приложением № 1 к Порядку. При отражении в графе 1 операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), под соответствующими кодами операций налогоплательщиком заполняются показатели в графах 2, 3 и 4 по строке 010 (п. 44.2 Порядка).

Приложением № 1 к Порядку для операций, указанных в подпункте 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ, предусмотрен код 1010251.

С учетом изложенного считаем, что в рассматриваемой ситуации организация, как налоговый агент по НДС, обязана представить в ИФНС соответствующую декларацию, состоящую из титульного листа, раздела 1 и раздела 7.

Налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию

ВЕРНЫМ КУРСОМ С ИПБ РОССИИ!



ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ
БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ РОССИИ