



ИПБ России

Вестник

БУХГАЛТЕРА МОСКОВСКОГО РЕГИОНА

Доначисления
по земельному
налогу

с. 8

Новые пра-
вила учета
капитальных
вложений

с. 10

Учет аренд-
ных плате-
жей по ФСБУ
25/2018

с. 35

ПЕРВЫЕ УПРАВЛЯЮЩИЕ ГОСБАНКОМ СССР

ГЕРАЩЕНКО ВИКТОР ВЛАДИМИРОВИЧ

(Родился в 1937 году)



Доктор экономических наук, четырежды назначался главой Госбанка СССР. Сделал стремительную карьеру в финансовой сфере не только в нашей стране, но и за рубежом. В 1969 году занял пост руководителя филиала Московского народного банка в Бейруте, затем работал в Германии, Сингапуре, Швейцарии.

В 1989 году возглавил Госбанк СССР. Награжден орденом Трудового Красного Знамени, орденом Дружбы народов, орденом Почета, орденом «За заслуги перед Отечеством» III степени, медалями «За трудовую доблесть» и «За доблестный труд».





Уважаемые коллеги!

Перед вами шестой заключительный номер журнала за 2021 год. Год пролетел невероятно быстро и принес с собой множество событий, изменений, ограничений и нововведений. Тем не менее еще многое можно успеть в оставшиеся дни до праздничных каникул.

На предновогоднее время многие традиционно оставляют ежегодное повышение профессионального уровня. Об этом можно судить по графику работы учебных центров, аккредитованных в ИПБ России. Очный, дистанционный, смешанный формат обучения, систематизация знаний и отработка навыков – сегодня вы можете выбрать то, что подходит именно вам.

Немало коллег считает участие в конгрессе профессиональных бухгалтеров оптимальным способом повысить свою квалификацию. Среди аргументов они называют возможность познакомиться с мнением лучших лекторов, среди которых представители регулирующих органов, эксперты-методологи, аудиторы. Тематика выступлений отражает самые острые вопросы текущей практики, включает новации наступающего года, анализ формирующихся тенденций, которые будут определять завтрашний день профессии. Кроме того, материалы конгресса обширны, а доступ к ним открыт до конца декабря.

В ноябре и декабре подводятся итоги конкурса «Лучший бухгалтер России». Участие в нем также может быть зачтено в счет ежегодного повышения профессионального уровня. Конкурсанты с нетерпением ждут публикации на сайте ИПБ России – анализа результатов конкурсных испытаний по всем номинациям. Обзор типичных ошибок позволяет критично подойти к собственным знаниям и скорректировать личный план профессионального развития. Члены ИПБ России в своих личных кабинетах могут также увидеть полный разбор конкурсных задач.

Какой бы способ повышения квалификации вы для себя ни выбрали, важно не останавливаться на месте, двигаться вперед, сверяя свой маршрут с лучшими практиками.

С ИПБ России – вам всегда по пути!

Людмила Ивановна Хоружий,
президент ИПБ Московского региона



4 ИНТЕРВЬЮ С Г.М. ПАЛИЕМ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ



В своем интервью заместитель начальника отдела камерального контроля УФНС России по г. Москве, советник государственной гражданской службы Российской Федерации 3 класса **Григорий Михайлович Палий** ответил на вопросы читателей, связанные с изменениями налогового законодательства.

15 НОВОЕ В ОЦЕНКЕ ЗАПАСОВ И ДРУГИХ АКТИВОВ



А.М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук, в своей статье завершает обзор новых подходов ФСБУ 5/2019 «Запасы» к оценке запасов при признании (начало в номере 4/2021, 5/2021).

42 ФСБУ 6/2020 «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»: ПРОСТО О СЛОЖНОМ

С 1 января 2022 года организации должны многое изменить в своей деятельности. Связано это не только с грядущими изменениями в налоговом законодательстве, но и со вступлением в силу ряда федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, одним из которых является ФСБУ 6/2020 «Основные средства». В статье **Л.С. Васнецовой**, эксперта по бухгалтерскому учету и налогообложению, рассмотрены актуальные вопросы оценки, амортизации, списания основных средств в системе бухгалтерского учета.

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

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

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

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

Мнение редакции может не совпадать с мнением авторов.

Дизайн, верстка, препресс – ООО «ДизайнПресс».

Подписано в печать 26.11.2021. Формат 60 x 90/8. Тираж 20 000. Отпечатано в России.

Место действия – Московский регион

2 Новости региона

Налоги и страховые взносы: комментарии экспертов

4 Интервью с Г.М. Палием об изменениях в налоговом законодательстве

Новые ФСБУ

8 Как избежать доначислений по земельному налогу?
М.А. Никифорова

Новые ФСБУ

10 Новые правила учета капитальных вложений
А.Н. Кузнецова

Профессиональная бухгалтерия

15 Новое в оценке запасов и других активов
А.М. Рабинович

24 Обзор писем Минфина России
Л.С. Васнецова

28 Обзор писем ФНС России
М. А. Никифорова

32 Обзор арбитражной практики: сентябрь – октябрь 2021
А.А. Родионов

Профессиональная бухгалтерия

35 Учет арендных платежей по ФСБУ 25\2018: «По начислению» или «по оплате»
А.М. Рабинович

42 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: просто о сложном
Л.С. Васнецова

Новости региона

Ключевая ставка повышена до 7,5 %

С 25 октября ЦБ РФ повысил ключевую ставку на 0,75 процентного пункта до 7,5%. В связи с высоким уровнем инфляции (*Информация Банка России от 22.10.2021*).

По информации Минэкономразвития, темпы инфляции составляют 7,78% в годовом выражении. ЦБ РФ нацелен на поддержание темпов инфляции.

ЦБ РФ планирует рассматривать вопрос о ключевой ставке на заседании 17 декабря, принятая на нем ставка станет основой для расчетов облагаемых НДФЛ процентов по вкладам за 2022 год. По мнению аналитиков, в зависимости от инфляции регулятор может повысить ключевую ставку до 8%.

В Москве запустили программу льготного кредитования для крупных работодателей

В Москве утвердили программу льготного кредитования для крупных работодателей в отраслях, которые наиболее пострадали во время пандемии.

По информации с официального сайта мэра Москвы от 25.10.2021, крупные московские работодатели смогут стать участниками программы льготного кредитования.

Мера поддержки предназначена для компаний более чем с 250 сотрудниками и годовой выручкой до двух миллиардов рублей.

Воспользоваться льготными условиями могут предприятия в сфере культуры, общественного питания, бытовых услуг, досуга и развлечений, организации мероприятий, физкультурно-оздоровительной деятельности и спорта. В рамках программы компаниям просубсидируют четыре процента годовой ставки по кредиту. Для предпринимателей ее размер не превысит шести процентов годовых. Максимальная сумма займа – до 500 миллионов рублей. Срок субсидирования – один год.

ИП могут получить льготный кредит по программе ФОР 3.0

Постановлением Правительства РФ от 28.10.2021 № 1850 «О внесении изменений в Правила предоставления субсидий из федерального бюджета российским кредитным организациям на возмещение недополученных ими доходов по кредитам, выданным в 2021 году юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям на восстановление предпринимательской деятельности» обновлены правила кредитной программы для бизнеса.

С 1 ноября возобновили выдачу льготных кредитов до 300 млн рублей по ставке 3% бизнесу из пострадавших отраслей.

Кредит можно взять до 30 декабря включительно на полтора года. Ключевое условие участия в программе прежнее: надо сохранить не менее 90% штата.

На втором этапе программы в 2 раза увеличили срок погашения кредита (с 6 до 12 месяцев) и изменили требования к заемщикам. Кроме того, скорректировали условия кредитов, которые выдавали в марте – июле.

Если заемщик участвовал в первом этапе программы, это не мешает ему взять кредит снова.

Выделены субсидии на нерабочие дни для субъектов МСП и СОНКО

С 1 ноября по 15 декабря 2021 года будет осуществляться прием заявлений в целях получения субсидии на нерабочие дни для субъектов МСП и СОНКО (*Информация ФНС России «Правительство РФ уточнило условия предоставления субсидии МСП и СОНКО»*)

ФНС сообщает об уточнении условий предоставления субсидии для субъектов МСП и СОНКО, занятых в пострадавших от COVID-19 отраслях.

В письме приведены требования, которым должны соответствовать получатели субсидии, а также сообщен порядок расчета ее размера:

- для юрлиц и СОНКО: 12 792 рублей (МРОТ) X количество работников в июне 2021 года;
- для ИП: 12 792 рублей (МРОТ) X количество работников в июне 2021 года (+ ИП);
- для ИП, не имеющего наемных работников, размер субсидии равен 12 792 рублям.

Заявление на получение субсидии следует направить с 1 ноября по 15 декабря 2021 года через личный кабинет налогоплательщика, ТКС или по почте. Оно будет рассмотрено в течение пяти рабочих дней.

Расширена программа субсидирования кредитов на восстановление предпринимательской деятельности

Постановлением Правительства РФ от 28.10.2021 № 1849 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 7 сентября 2021 г. № 1513» внесены уточнения в порядок предоставления субсидии в отношении кредитных договоров (соглашений), заключенных с 9 марта по 1 июля 2021 г. и (или) с 1 ноября по 30 декабря 2021 г. на срок не более 18 месяцев.

Установлены условия предоставления субсидии по кредитному договору (соглашению), заключенному в период с 1 ноября по 30 декабря 2021 г.

Уточнены требования к получателям субсидии, установлены ставки субсидирования, а также расширен перечень отраслей российской экономики, требующих поддержки для восстановления предпринимательской деятельности.

ФНС запустила промостраницу для малого и среднего бизнеса

Информацию о субсидии на нерабочие дни для МСП и СОНКО, пострадавших от распространения COVID-19, можно получить на промостранице ФНС (*Информация ФНС России от 01.11.2021 «Разобраться в порядке получения субсидии на нерабочие дни поможет промостраница» https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11519965/*).

На промостранице можно узнать кто вправе рассчитывать на деньги, размер поддержки и как ее получить. На промостранице приведены критерии, при соответствии которым заявители вправе претендовать на получение субсидии,



формула расчета субсидии в зависимости от категории налогоплательщика, основные требования к заявителям, а также порядок ее получения.

Работодателям рекомендовано предоставлять два выходных дня при вакцинации против COVID-19

Российская трехсторонняя комиссия по регулированию социально-трудовых отношений поддержала рекомендации о предоставлении персоналу дополнительного отдыха при вакцинации от коронавируса. («Рекомендации работодателям по предоставлению работникам, проходящим вакцинацию против новой коронавирусной инфекции, двух оплачиваемых дополнительных дней отдыха» (утв. решением Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений от 29.10.2021, протокол № 9, Информация Правительства РФ от 29.10.2021 (<http://government.ru/news/43693/>)).

Отмечается, что повышенные или дополнительные гарантии и компенсации, в том числе условия и порядок предоставления двух оплачиваемых дней отдыха работникам, прошедшим вакцинацию от коронавирусной инфекции, могут устанавливаться коллективным договором или локальным нормативным актом с учетом финансово-экономического положения работодателя.

Ранее Роструд разъяснил, что можно предусмотреть и другие повышенные или дополнительные гарантии и компенсации для персонала, который участвует в мероприятиях по борьбе с коронавирусом. Например, речь идет о присоединении выходных для вакцинации к очередному отпуску, допвыплатах, оплате проезда, питания и т.п. Работодатель не обязан давать сотрудникам дополнительные выходные для прохождения углубленной диспансеризации после болезни.



Интервью с Г.М. Палием об изменениях в налоговом законодательстве

Редакция журнала обратилась к заместителю начальника отдела камерального контроля УФНС России по г. Москве, советнику государственной гражданской службы Российской Федерации 3 класса Григорию Михайловичу Палию с просьбой осветить вопросы читателей, связанные с изменениями налогового законодательства.

Вопрос 1. Какие основные изменения внесены в форму декларации по НДС в 2021 году?

Ответ. В форму декларации по НДС на 2021 год дважды вносились изменения.

Во-первых, еще в 2020 году был издан приказ ФНС России от 19.08.2020 № ЕД-7-3/591@. Изменения коснулись перечней кодов операций, которые приведены в приложении 1 к приказу.

В частности, дополнены перечни необлагаемых НДС операций, которые предусмотрены статьями 146 и 149 НК РФ.

Также обновлен перечень операций, которые облагаются по ставке 0% в соответствии со статьями 164-165 НК РФ.

Изменения также затронули форму декларации. Так, для налогоплательщиков, заключивших соглашение о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК), предусмотрены отдельные строки для отражения сумм НДС, заявленных к уплате (стр. 090 раздела 1) или возмещению из бюджета (стр. 095 раздела 1). Данные строки заполняются с учетом требований о раздельном учете объектов налогообложения в рамках СЗПК, которые установлены абз. 10 п. 4.3 ст. 5 НК РФ.

В 2021 году также был издан приказ ФНС России от 26.03.2021 № ЕД-7-3/228@. В связи с введением системы прослеживаемости товаров ФНС России были обновлены разделы со сведениями из книги покупок и книги продаж, а также журнала учета выставленных и полученных счетов-фактур.

Вопрос 2. С какого периода действуют новые изменения?

Ответ. Приказ ФНС России от 19.08.2020 № ЕД-7-3/591@ вступает в силу с 09.11.2020 года и применяется с представления отчетности за 4 квартал 2020 года.



Приказ ФНС России от 26.03.2021 № ЕД-7-3/228@ – начиная с представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2021 года.

Вопрос 3. Вы озвучили, что декларация была дополнена кодами операций, не являющимися объектом налогообложения НДС. Расскажите подробнее об изменениях в Кодексе, предшествующих введению данных кодов.

Ответ. В 2019-2020 был принят ряд федеральных законов, которыми в положения статьи 146 Кодекса были внесены изменения.

В частности, дополнен перечень операций, которые не признаются объектом налогообложения.

Так, с 01.01.2020 не является объектом и, соответственно, не подлежит налогообложению передача имущества для борьбы с COVID-19 органам государственной власти и управления, органам местного самоуправления, госучреждениям, муниципальным учреждениям.

Данное положение содержится в подпункте 5.1 пункта 2 статьи 146 НК РФ.

Такие операции подлежат отражению в разделе 7 налоговой декларации с кодом операции 1010831.

С 01.07.2019 из объектов налогообложения исключены операции по передаче на безвозмездной основе в государственную казну Российской Федерации объектов недвижимого имущества. Положения пункта 2 статьи 146 Кодекса дополнены подпунктом 19 соответствующего содержания.

Код операции – 1011450.

Также с 01.07.2019 не является объектом налогообложения по НДС передача на безвозмездной основе имущества в собственность Российской Федерации для целей организации и (или) проведения научных исследований в Антарктике. В пункт 2 статьи 146 введен подпункт 20. Код вида операции – 1011451.

С 2021 года на законодательном уровне решен вопрос с налогообложением НДС у банкротов.

В новой редакции подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ не является объектом налогообложения НДС реализация любых товаров, а также работ и услуг, в том числе изготовленных в процессе осуществления хозяйственной деятельности банкрота.

Изменения действуют с 01.01.2021 года.

Вопрос 4. Как быть с вычетом по товарам, приобретенным у банкрота до 01.01.2021 года?

Ответ. Ранее, согласно позиции Минфина и Верховного суда, под освобождение попадало только имущество, включенное в конкурсную массу банкрота.

Значительное количество налоговых споров возникало вокруг ситуации с правом на вычет у тех организаций, которые покупали имущество или товары у банкрота.

В конце 2019 года Конституционный суд признал не соответствующей Конституции действующую на тот момент редакцию подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ и указал, что в вычете при приобретении товара у банкрота может быть отказано, если будет установлено, что:

- покупатель знал, что при имеющемся объеме и структуре долгов НДС не мог быть уплачен в бюджет;
- налоговые органы принимали меры к прекращению организацией-банкротом текущей хозяйственной деятельности.

Вопрос 5. Изменения также затронули перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения) в соответствии со статьей 149 Кодекса?

Ответ. Да, в рамках проводимого Правительством IT-маневра были внесены изменения в подпункт 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ.

В предыдущей редакции данной нормы от налогообложения НДС освобождались операции по передаче исключительных прав на любые программы для ЭВМ и базы данных.

В связи с внесенными изменениями освобождение теперь предоставляется только если ПО включено в Единый реестр российских программ для ЭВМ и баз данных. В отношении всех остальных программ и баз данных необходимо исчислять НДС.

Важно отметить, что освобождение не применяется, если права состоят в получении возможности:

- распространять и (или) получать доступ к рекламной информации сети Интернет;
- размещать предложения (поиск информации о потенциальных клиентах, заключение сделок) о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг) в сети Интернет.

Если ваши операции попадают под новые положения, то их необходимо отразить в разделе 7 налоговой декларации с кодом 1010256.

Среди изменений в статью 149 НК РФ необходимо также отметить, что ее положения дополнены подпунктом 36, в соответствии с которым от налогообложения НДС освободили услуги по обращению с твердыми коммунальными отходами, оказываемые региональными операторами по обращению с твердыми коммунальными отходами. Код операции 1011208.

Вопрос 6. Возвращаясь к вопросу об IT-маневре, скажите, есть ли какие-то особенности по применению вычетов по расходам, связанным с реализацией программ на «экспорт»?

Ответ. Необходимо отметить, что у компаний этой отрасли появится возможность получать налоговый вычет по НДС по расходам на рекламные и маркетинговые услуги. Вычет можно заявить, если услуги относятся к операциям по реализации прав на программное обеспечение и попадают под действие

Из объектов налогообложения исключены операции по передаче на безвозмездной основе в государственную казну Российской Федерации объектов недвижимого имущества

новой редакции подпункта 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ. При этом местом реализации таких услуг не должна являться территория Российской Федерации в соответствии с правилами, установленными положениями статьи 148 НК РФ.

По сути, речь действительно идет о реализации такого программного обеспечения на экспорт.

Отмечу, что при продвижении ПО российским покупателям право на вычет входного НДС не предусмотрено.

Вопрос 7. Как теперь отражаются в декларации операции по реализации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных микросхем и секреты производства (ноу-хау)?

Ответ. Старая редакция подпункта 26 пункта 2 статьи 149 НК РФ предусматривала также освобождение от НДС операций по реализации исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, топологии интегральных микросхем и секреты производства (ноу-хау). Теперь эти операции выделены в отдельный подпункт 26.1 пункта 2 статьи 149 НК РФ. К ним применяется код операции 1011212.

Вопрос 8. Какие изменения коснулись операций, облагаемых по ставке 0%?

Ответ. В 2019 году в положения статьи 164 НК РФ были внесены изменения и пункт 1 дополнен подпунктом 4.3, в соответствии с которым к внутренним воздушным перевозкам применяется ставка 0%. Соответственно, у

налогоплательщиков, осуществляющих такие перевозки, сохраняется право на налоговые вычеты.

Для данной операции в новом порядке заполнения декларации по НДС предусмотрен код 1011452.

Вопрос 9. Все ли внутренние перевозки облагаются по ставке 0%?

Ответ. Нет. Москва и Московская область не могут быть пунктом отправления, пунктом назначения или промежуточным пунктом маршрута. Для этих случаев сохраняется ставка 10%.

Вопрос 10. Важно ли для заказчика таких перевозок, облагаемых по ставке 0%, чтобы исполнитель правильно применил налоговую ставку? Иными словами, можно ли получить вычет, если поставщик услуг перевозки ошибочно выставит НДС 20%?

Ответ. На эту тему неоднократно высказывался Минфин России в письмах от 17.10.2014 № 03-07-08/52436, от 04.09.2017 № 03-07-08/56523, от 05.02.2019 № 03-07-08/6650, а также Верховный суд в своих определениях от 18.12.2015 № 304-КГ-15989, от 31.10.2016 № 307-КГ16-14261, от 26.01.2016 № 304-КГ15-18260, от 11.03.2019 № 304-КГ18-23144, от 01.08.2019 № 305-ЭС19-9258.

Из этих актов следует, что если операция должна облагаться по ставке 0%, а в счете-фактуре выделен НДС 10, 18 или 20% – в вычете могут отказать. Поэтому при принятии к учету документов по перевозчикам следует обращать внимание на применяемую налоговую ставку.

Вопрос 11. Одной из наиболее обсуждаемых тем является новый правовой механизм, внесенный в Налоговый кодекс, который позволяет налоговым органам аннулировать декларации. При каких обстоятельствах это может произойти?

Ответ. Федеральным законом от 23.11.2020 года №374-ФЗ в положения статьи 80 НК РФ внесены изменения. Статья дополнена пунктами 4.1 и 4.2.

Теперь налоговая декларация может быть признана непредставленной, если при камеральной проверке установлено хотя бы одно из следующих обстоятельств:

- декларация подписана неуполномоченным лицом;
- лицо, подписавшее декларацию, дисквалифицировано;

Если при внутренних перевозках Москва и Московская область являются пунктом отправления, пунктом назначения или промежуточным пунктом маршрута, то они облагаются по ставке 10%



- смерть подписанта до даты подписания декларации;
 - по руководителю внесена запись о недостоверности сведений в ЕГРЮЛ;
 - внесена запись о прекращении юридического лица;
 - нарушены контрольные соотношения.
- Последнее обстоятельство заслуживает отдельного внимания. Соответствующие изменения внесены в пункт 5.3 статьи 174 НК РФ по аналогии с нормами, действующими в отношении расчетов по страховым взносам.

Вопрос 12. С какого момента налоговые органы смогут аннулировать декларации?

Ответ. Такая возможность реализована в отношении деклараций по НДС, представленных после 01.07.2021 года.

Вопрос 13. Каков порядок аннулирования деклараций по НДС в соответствии с новыми правилами?

Ответ. По всем названным обстоятельствам, за исключением случаев нарушения контрольных соотношений, действует следующий механизм: при выявлении основания для аннулирования налогоплательщику в течение 5 дней направляется уведомление о признании налоговой декларации непредставленной.

Вопрос 14. Вы сказали, что в отношении случаев нарушения контрольных соотношений действует особый порядок. Как он реализован?

Ответ. При поступлении декларации, в которой нарушены установленные контрольные соотношения, Инспекция



не позднее следующего дня направляет уведомление о признании декларации непредставленной. Налогоплательщик в течение 5 дней имеет право представить декларацию с исправлением ошибок, и тогда датой представления декларации будет считаться дата подачи первичной и, соответственно, штрафные санкции по статье 119 НК РФ применяться не будут.

Вопрос 15. Утвержден ли перечень контрольных соотношений, за нарушение которых налоговые органы будут аннулировать декларации по НДС?

Ответ. Да, в настоящий момент такой перечень утвержден приказом ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-15/519@, который уже прошел регистрацию в Минюсте (окончание в следующем номере). ☑

Аннулирование налоговыми органами возможно для деклараций по НДС, представленных после 01.07.2021 года

Редакция журнала
«Вестник бухгалтера Московского региона»

**ПРИГЛАШАЕТ
К СОТРУДНИЧЕСТВУ
АВТОРОВ**

e-mail: vestnik_mr@ipbr.org



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

Как избежать доначислений по земельному налогу?

В статье рассмотрим актуальные вопросы плательщиков земельного налога. Наша пошаговая инструкция по основным моментам налогового законодательства поможет избежать доначислений.

Шаг 1. Проверка необходимости исполнения обязанностей налогоплательщика

Компания должна уплачивать земельный налог, если владеет на праве собственности или праве бессрочного пользования земельным участком (п. 1 ст. 388, п. 1 ст. 389 НК РФ). Такая обязанность возникает с момента регистрации права в ЕГРН и прекращается со дня внесения в реестр записи о праве иного лица (письма Минфина России от 03.06.2021 № 03-05-05-02/43269, от 19.02.2020 № 03-05-05-02/11622).

Некоторые земельные участки не включаются в налоговую базу (п. 2 ст. 389 НК РФ). В частности, это относится к тем, что входят в состав общего имущества многоквартирного дома (письмо Минфина России от 24.06.2021 № 03-05-05-02/49673). Но есть нюанс: уплата налога прекращается с момента перехода земельного участка в общую долевую собственность (письмо Минфина России от 24.06.2021 № 03-05-05-02/49666).

С 1 января 2021 года налогоплательщики больше не подают декларации по земельному налогу (ч. 3, 9 ст. 3 Федерального закона от 15.04.2019 № 63-ФЗ). Это относится к отчетности за 2020 год и последующие периоды. Исключение сделано только для сведений за периоды, предшествующие 2020 году. А также уточненных деклараций, если первоначально они подавались в 2020 году при реорганизации (письмо ФНС России от 31.10.2019 № БС-4-21/22311@).

Шаг 2. Проверка кадастровой стоимости земельного участка и даты перерасчета налога

Расчет земельного налога производится исходя из кадастровой стоимости земельного участка, установленной в ЕГРН на 1 января налогового периода (п. 1 ст. 390, п. 1 ст. 391 НК РФ).

При изменении кадастровой стоимости перерасчет налога осуществляется с учетом пункта 1.1 статьи 391 НК (письмо ФНС России от 28.12.2020 № БС-4-21/21665). С 1 января 2021 года он действует в иной редакции (Федеральный закон от 23.11.2020 № 374-ФЗ, письмо Минфина России от 20.02.2021 № 03-05-04-02/12267). Здесь следует выделить два момента.

Первый – для целей налогообложения изменение кадастровой стоимости земельного участка в течение налогового периода не учитывается (абз. 1 п. 1.1 ст. 391 НК РФ). Ранее исключений для этого правила было больше: предусматривались нормы законодательства о государственной кадастровой оценке. Теперь этого нет. Следует ориентироваться только на нюансы, установленные пунктом 1.1 статьи 391 НК РФ.

Второй момент – детализация правил учета изменений кадастровой стоимости участка (см. таблицу на стр. 9).

Шаг 3. Проверка права применения пониженной ставки

Ставки по земельному налогу устанавливают власти субъектов РФ. Максимальными ставками являются:

- для земель сельхозназначения – 0,3%;
- для земельных участков общего назначения и жилфондов – 0,3%;
- для прочих земель – 1,5%.

Неприменение земель сельхозназначения для с/х производства несет в себе риски доначисления земельного налога по повышенной ставке, но не более 1,5%. Перерасчет производится с налогового периода, в котором вынесено решение о выявленном нарушении (письмо ФНС России от 09.02.2021 № БС-4-21/1512@).

Приведем примеры дел в пользу ИФНС (постановления АС Волго-Вятского округа от 03.02.2021 № Ф01-15912/2020, от 15.02.2018 № Ф01-6676/2017, постановление АС Северо-Западного округа от 14.01.2021 № Ф07-15095/2020, от 20.08.2018 № Ф07-9959/2018,

С 1 января 2021 года налогоплательщики больше не подают декларации по земельному налогу

Таблица. Правила перерасчета земельного налога с 1 января 2021 года

Причина корректировки кадастровой стоимости земельного участка	Как учитываются новые данные	Критерии признания в учете
Изменение качественных или количественных характеристик земельного участка	Изменение учитывается со дня внесения в ЕГРН, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости	абз. 2 п. 1.1 ст. 391 НК РФ
Исправление технической ошибки в ЕГРН о величине кадастровой стоимости	Сведения об измененной кадастровой стоимости в ЕГРН учитываются начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости	абз. 3 п. 1.1 ст. 391 НК РФ
Уменьшение кадастровой стоимости из-за исправления ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости по решению комиссии или решению суда в случае недостоверности сведений, использованных при определении кадастровой стоимости		
Приведение кадастровой стоимости в соответствие с его рыночной стоимостью по решению комиссии или решению суда	Данные, установленные комиссией или решением суда и внесенные в ЕГРН, учитываются начиная с даты начала применения для целей налогообложения кадастровой стоимости, являющейся предметом оспаривания	абз. 4 п. 1.1 ст. 391 НК РФ

постановление АС Западно-Сибирского округа от 01.10.2020 № Ф04-4383/2020, постановление АС Поволжского округа от 20.05.2019 № Ф06-36018/2018).

Минфин и ФНС России не считают пониженные ставки по земельному налогу льготами (письмо Минфина России от 01.10.2018 № 03-05-04-01/70113, письмо ФНС России от 30.10.2019 № БС-4-21/22267@). Такой вывод важен. В частности, в отношении земельных участков, занятых под жилфонд (ст. 2 Закона г. Москвы от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге»). Заявление о предоставлении налоговой льготы в таком случае заполнять не требуется (п. 11 приложения к письму ФНС России от 10.12.2019 № БС-4-21/25284@).

Шаг 4. Проверка права применения льготы

Льготы по земельному налогу так же, как и ставки, находятся в ведении субъектов (письмо Минфина России от 21.05.2021 № 03-05-06-02/39051). Например, в Москве освобождены от налогообложения резиденты особых экономических зон технико-внедренческого типа (подп. 16 ч. 1 ст. 3.1 Закона г. Москвы от 24.11.2004 № 74). А для некоторых категорий налогоплательщиков (санаторно-курортных организаций согласно перечню Правительства, субъектов инвестиционной деятельности и др.) установлены особые условия (ч. 1.4, 1.5 ст. 3.1 ст. 3.1 Закона г. Москвы от 24.11.2004 № 74).

Правомерность применения льготы всегда является предметом пристального рассмотрения проверяющими. Компания должна выполнять установленные региональные критерии. Иначе на льготу

рассчитывать нельзя (постановления АС Московского округа от 16.11.2017 № Ф05-16632/2017, от 30.08.2017 № Ф05-12343/2017, от 21.01.2016 № Ф05-19158/2015).

Шаг 5. Проверка обязанности использования повышенного коэффициента

Если компания владеет земельным участком на праве собственности на условиях осуществления на нем жилищного строительства, то расчет земельного налога осуществляется с учетом повышенного коэффициента – 2. Такой порядок действует на протяжении трех лет со дня госрегистрации права на земельный участок и до даты госрегистрации прав на построенный объект недвижимости (п. 15 ст. 396 НК). По завершении трехлетнего срока действует иной коэффициент – 4.

Если проигнорировать это правило, то последуют доначисления. Например, в постановлении АС Волго-Вятского округа от 17.02.2021 № Ф01-16162/20 налогоплательщик обосновал неприменение повышенного коэффициента трудностями, которые возникли у него и не позволяли начать строительство жилых домов. Но суд встал на сторону ИФНС.

В постановлении АС Западно-Сибирского округа от 19.12.2014 № Ф04-13066/2014 судьи указали, что повышенный коэффициент применяется в течение трехлетнего срока возведения зданий. Положения НК РФ не содержат каких-либо особенностей расчета земельного налога в зависимости от того, ведется строительство фактически или нет. Налогоплательщик также проиграл спор.

Правомерность применения льготы всегда является предметом контроля

А.Н. Кузнецова, эксперт по бухгалтерскому учету и налогообложению

Новые правила учета капитальных вложений

Скоро год, как Минфин утвердил одновременно два стандарта: ФСБУ 6 «Основные средства» и ФСБУ 26 «Капитальные вложения». В 2021 году их можно применять в добровольном порядке, однако с бухгалтерской отчетности за 2022 год эти нормы станут обязательными. Что изменится в учете капитальных вложений с 1 января 2022 года – рассмотрим в статье.

ФСБУ 26/2020 окончательно увязал понятие «капитальные вложения» только с объектами ОС

Общие положения

В соответствии с пунктом 5 ФСБУ 26/2020 капитальные вложения – это затраты компании на покупку, создание, улучшение и восстановление объектов основных средств. Например:

- затраты на коренное улучшение земель;
- затраты на организацию строительной площадки;
- затраты на строительство, сооружение, изготовление ОС;
- затраты на подготовку проектной, рабочей и организационно-технологической документации;
- затраты на осуществление авторского надзора;
- затраты на приобретение имущества для применения его в деятельности как ОС, так и частей ОС;
- затраты на приобретение имущества для использования в процессе приобретения, создания, улучшения и восстановления ОС;

- затраты на доставку и доведение объектов до состояния и местоположения, в которых они пригодны к использованию в запланированных целях (монтаж, установка и пр.);
- затраты на проведение пусконаладочных работ и испытаний;
- затраты на улучшение или восстановление ОС (модернизация, реконструкция, ремонт и пр.).

Как видим, ФСБУ 26/2020 окончательно и бесповоротно увязал понятие «капитальные вложения» только с объектами ОС. Ранее это было не столь однозначно (п. 41 «Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности», утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н).

Для признания капитальных вложений в бухгалтерском учете необходимо исполнить два условия:

- затраты принесут в будущем экономическую выгоду (в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла свыше 12 месяцев);
- сумма затрат может быть определена. Данные условия должны быть выполнены независимо от того, первоначально это приобретение ОС или это его последующее улучшение или восстановление (п. 6 ФСБУ 26/2020).

Классификация капитальных вложений производится исходя из целей управления компанией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Единицей учета признается созданный, приобретенный, улучшенный или восстановленный объект ОС (п. 7 ФСБУ 26/2020).

Такой подход (определение критериев объекта учета и установление элемента отчетности) полностью соответствует формату таких стандартов, как IFRS, US GAAP.



Оценка капитальных вложений

Капитальные вложения принимаются к бухгалтерскому учету по мере осуществления фактических затрат. Они могут быть любыми, если соблюдаются два условия, о которых было сказано ранее (п. 6 и «з» п. 10 ФСБУ 26/2020). Но есть исключение. Полный перечень расходов, которые нельзя учитывать в качестве капитальных вложений, приведен в п. 16 ФСБУ 26/2020. Укажем некоторые из них:

- затраты на внеплановый ремонт ОС (когда такой ремонт восстанавливает нормативные показатели эксплуатации ОС, в том числе его срок полезного использования);
- затраты из-за ненадлежащей организации процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, потери от простоев и пр.);
- расходы на рекламу и продвижение продукции;
- затраты на обучение персонала;
- иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения или восстановления ОС.

Такие затраты являются расходами того периода, в котором они были понесены.

К сведению! Суммы, которые компания уплатила или которые подлежат оплате при осуществлении капитальных вложений, признаются в стоимости таких капитальных вложений за вычетом возмещаемых налогов и сборов, а также с учетом всех предоставленных премий, льгот, скидок, вычетов и уступок независимо от их формы (п. 11 ФСБУ 26/2020). См. пример ниже.

Если компания при проведении капитальных вложений получила отсрочку или рассрочку платежа, то в капитальные вложения включается сумма, которая была бы уплачена при отсутствии отсрочки или рассрочки. При этом разница принимается к учету по аналогии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Если договором предусмотрено исполнение обязательств полностью или частично неденежными средствами, то фактическими затратами (в той части, которая оплачена неденежными средствами) признается справедливая стоимость имущества, имущественных прав, работ или услуг. Справедливая стоимость определяется согласно IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» (п. 13 ФСБУ 26/2020).

Капитальные вложения принимаются к бухгалтерскому учету по мере осуществления фактических затрат

Пример

Компания решила построить склад своими силами. Были закуплены необходимые стройматериалы на сумму 10 000 000 руб. (в том числе НДС – 1 666 666,67 руб.). Временами для строительных работ привлекался подрядчик. Вознаграждение за его работу составило 500 000 руб. (в том числе НДС – 83 333,33 руб.). Управленческие расходы (не связаны со строительством склада) – 200 000 руб.

Записи в бухгалтерском учете компании:

– Дт 08 Кт 60 8 333 333,33 руб. – приняты к учету стройматериалы;

– Дт 19 Кт 68 1 666 666,67 руб. – «входящий» НДС;

– Дт 68 Кт 19 1 666 666,67 руб. – «входящий» НДС заявлен к вычету;

– Дт 60 Кт 51 10 000 000 руб. – оплата поставщику;

– Дт 08 Кт 60 416 666,67 руб. – за работу подрядчика;

– Дт 19 Кт 68 83 333,33 руб. – «входящий» НДС;

– Дт 68 Кт 19 83 333,33 руб. – «входящий» НДС заявлен к вычету;

– Дт 60 Кт 51 500 000 руб. – оплата подрядчику;

– Дт 08 Кт 70, 69, 02 и пр. 14 250 000 руб. – заработная плата работников, занятых в строительстве склада; страховые взносы, амортизация рабочей техники учтены в стоимости будущего объекта ОС;

– Дт 26 Кт 70 200 000 руб. – расходы на оплату труда управленческого персонала (в капитальные вложения не включаются на основании подпункта «ж» пункта 16 ФСБУ 26/2020).

Таким образом, по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» накопились следующие расходы:

8 333 333,33 (стройматериалы) + 416 666,67 (вознаграждение подрядчика) + 14 250 000 (заработная плата работников, страховые взносы, амортизация и пр.) = 23 000 000 руб.

Дт 01 Кт 08 23 000 000 руб. – принят к учету объект ОС (введен в эксплуатацию).

К сведению! Фактическими затратами имущества, которое получено безвозмездно, также признается справедливая стоимость этого имущества (п. 14 ФСБУ 26/2020)

Когда невозможно установить справедливую стоимость передаваемого (имущества, имущественных прав, работ, услуг), фактическими затратами считается справедливая стоимость приобретаемого (имущества, имущественных прав, работ, услуг). Если нельзя рассчитать справедливую стоимость как передаваемого, так и приобретаемого, фактическими затратами являются:

- балансовая стоимость передаваемых активов;
- фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг.

Если при осуществлении капитальных вложений появляется продукция, вторичное сырье или другие материальные ценности, которые в дальнейшем планируется продать или использовать иным образом, то расчетная стоимость таких ценностей вычитается из величины капитальных вложений. Данная ситуация часто возникает, например, при проведении пусконаладочных работ или испытаний.

Расчетную стоимость материальных ценностей следует определять исходя из их справедливой стоимости, чистой стоимости продажи, стоимости аналогичных ценностей. Расчетная стоимость материальных ценностей не может превышать затраты, из которых она вычитается. Тот же принцип действует в отношении материальных ценностей, оставшихся неиспользованными при осуществлении капитальных вложений.

Капитальные вложения необходимо проверять на обесценение. Актив обесценился, если его балансовая стоимость превышает сумму, которая может быть получена посредством использования или продажи данного актива. Порядок проверки на обесценение определен IAS 36 «Обесценение активов». Так, согласно п. 9 IAS 36 выявление признаков обесценения должно проводиться компанией на конец каждого отчетного периода.

Компенсация убытков из-за обесценения или утраты объекта капитальных вложений, предоставляемая другими лицами, считается доходом того периода, в котором у компании появилось право на получение такой компенсации (п. 17 ФСБУ 26/2020).

Прекращение признания капитальных вложений

При завершении капитальных вложений (после приведения объекта в состояние и местоположение, в которых он готов к эксплуатации в запланированных целях) такие капитальные вложения признаются объектом ОС. Если возможно использовать лишь часть объекта, то есть до завершения капитальных вложений в целом, компания признает объектом ОС лишь такую часть (п. 18 ФСБУ 26/2020).

Также капитальные вложения подлежат списанию в бухгалтерском учете при их выбытии или неспособности приносить какую-либо экономическую выгоду компании в будущем.

Рассмотрим причины выбытия капитальных вложений подробнее. Это могут быть:

- передача имущества другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой компании, передачей в некоммерческую организацию;
- физическое выбытие имущества в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;
- прекращение осуществления капитальных вложений при отсутствии перспектив возобновления или продажи незавершенных объектов.

Капитальные вложения списываются в том отчетном периоде, когда они выбывают или прекращаются при отсутствии перспектив возобновления или продажи (п. 20 ФСБУ 26/2020).

К сведению! Для ФСБУ 26/2020 затратами признается выбытие, уменьшение активов компании либо возникновение, увеличение ее обязательств, связанных с капитальными вложениями. Предварительная оплата до момента исполнения обязательств по договору не является затратами (п. 9 ФСБУ 26/2020).

Если компания понесла затраты на демонтаж или утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений, то такие расходы учитываются в том периоде, в котором фактически были произведены. Исключительный случай – когда в отношении таких затрат ранее признавалось оценочное обязательство (п. 21 ФСБУ 26/2020).

Разница между балансовой стоимостью капитальных вложений и затратами на их выбытие признается расходом того

Если компания понесла затраты на демонтаж или утилизацию объектов незавершенных капитальных вложений, то такие расходы учитываются в том периоде, в котором фактически были произведены

периода, в котором списываются такие капитальные вложения. Разница между балансовой стоимостью капитальных вложений и поступлениями от их выбытия признается доходом того периода, в котором списываются такие капитальные вложения (п. 22 ФСБУ 26/2020).

Раскрытие сведений в отчетности и изменение учетной политики

Компания раскрывает сведения об обесценении капитальных вложений в бухгалтерской отчетности (п. 24 ФСБУ 26/2020).

С учетом существенности отражаются такая информация, как:

- балансовая стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от инвестиционной недвижимости;
- балансовая стоимость капитальных вложений в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода;
- результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период;
- результат обесценения капитальных вложений и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;
- авансы, предварительная оплата, задатки, уплаченные в связи с осуществлением капитальных вложений;
- компенсация обесценения или утраты объектов капитальных вложений другими лицами.

Что касается учетной политики, то последствия изменений, вызванные началом применения ФСБУ 26/2020, отражаются ретроспективно. Иными словами, как если бы ФСБУ 26/2020 применялся с момента возникновения фактов хозяйственной жизни, рассматриваемых в нем.

ФСБУ 26/2020 возможно использовать и перспективно, но только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала его применения.

Когда применять ФСБУ 26/2020?

Правила ФСБУ 26/2020 обязательны с 2022 года (п. 2 приказа Минфина России от 17.09.2020 № 204н). Но могут применяться компаниями досрочно (письмо Минфина России от 23.12.2020 № 07-01-09/113142).

Как видим, ФСБУ 26/2020 внес не так много изменений в учет капитальных вложений. Но есть, на что обратить внимание. Первый момент – это перечень затрат. Важно не запутаться, какие из

них отражаются в периоде, в котором были понесены, а какие – нет (см. таблицу на стр. 14).

Второй момент – это, безусловно, проверка капитальных вложений на обесценение в соответствии с IAS 36 «Обесценение активов». Ранее этого не было.

Что касается покупки активов для продацжи, то здесь все по-старому. ФСБУ 26/2020 не применяется в отношении работ, услуг по созданию, улучшению, восстановлению средств производства для других лиц, а также при покупке и создании активов для продажи (п. 3 ФСБУ 26/2020). Таким образом, если компания, например, закупает и перепродает производственное оборудование, то покупка такого оборудования не является для нее капитальным вложением.

Кто не применяет ФСБУ 26/2020?

Правила, установленные ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», должны исполнять экономические субъекты, за исключением организаций бюджетной сферы (п. 2 ФСБУ 26/2020). Тем, кто вправе вести учет в упрощенном порядке, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, разрешается не применять некоторые пункты ФСБУ 26/2020 (п. 4 ФСБУ 26/2020). В частности: подп. «б» – «з» п. 10, подп. «б» п. 11, п. 12, абз. 1 – 3 п. 13, п. 17, подп. «в» – «д» п. 23, п. 24. Это значит, что если компания ведет учет в упрощенном порядке, то она вправе:

- формировать фактическую стоимость капитальных вложений только исходя из сумм, уплаченных поставщику, продавцу или подрядчику;
- не включать в стоимость капитальных вложений скидки, уступки, вычеты, премии, льготы;
- не применять ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» при осуществлении капитальных вложений на условиях отсрочки или рассрочки платежа;
- не применять IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» при осуществлении капитальных вложений по договорам, предусматривающим исполнение обязательств полностью или частично денежными средствами (фактическими затратами считается балансовая стоимость передаваемых активов, а также фактические затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг);
- не проверять капитальные вложения на обесценение в порядке, установленном IAS 36 «Обесценение активов», и не

Правила ФСБУ 26/2020 должны исполнять экономические субъекты, за исключением организаций бюджетной сферы

Таблица. Учет фактических затрат согласно ФСБУ 26/2020

В фактические затраты на капитальные вложения включаются:	В фактические затраты на капитальные вложения не включаются (они признаются как затраты текущего периода, то есть периода, в котором непосредственно осуществлялись):
<ul style="list-style-type: none"> суммы, уплаченные или подлежащие уплате поставщику, продавцу или подрядчику при осуществлении капитальных вложений 	<ul style="list-style-type: none"> затраты, понесенные до принятия решения о приобретении, создании, улучшении или восстановлении объектов ОС
<ul style="list-style-type: none"> стоимость активов компании, списываемая в связи с использованием этих активов при осуществлении капитальных вложений 	<ul style="list-style-type: none"> затраты на поддержание работоспособности или исправности ОС, их текущий ремонт (за исключением случая, указанного в подпункте «г» пункта 10 ФСБУ 26/2020, – это затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов)
<ul style="list-style-type: none"> амортизация активов, используемых при осуществлении капитальных вложений 	<ul style="list-style-type: none"> затраты на внеплановые ремонты ОС, обусловленные поломками, авариями, дефектами, ненадлежащей эксплуатацией, в той степени, в которой такие ремонты восстанавливают нормативные показатели функционирования объектов ОС, в том числе сроки полезного использования, но не улучшают и не продлевают их
<ul style="list-style-type: none"> затраты на поддержание работоспособности или исправности активов, используемых при осуществлении капитальных вложений, текущий ремонт этих активов 	<ul style="list-style-type: none"> затраты, возникшие в связи с ненадлежащей организацией процесса осуществления капитальных вложений (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины)
<ul style="list-style-type: none"> заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам компании, труд которых используется для осуществления капитальных вложений, а также все связанные с указанными вознаграждениями социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.) 	<ul style="list-style-type: none"> затраты, возникшие в связи со стихийными бедствиями, пожарами, авариями и другими чрезвычайными ситуациями
<ul style="list-style-type: none"> проценты, связанные с осуществлением капитальных вложений и подлежащие включению в стоимость, если объект является инвестиционным активом 	<ul style="list-style-type: none"> обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы при осуществлении капитальных вложений
<ul style="list-style-type: none"> величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства, в том числе по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды, а также возникшего в связи с использованием труда работников компании 	<ul style="list-style-type: none"> управленческие расходы (исключение – случаи, когда они непосредственно связаны с приобретением, созданием, улучшением или восстановлением основных средств)
<ul style="list-style-type: none"> иные затраты, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 6 ФСБУ 26/2020 	<ul style="list-style-type: none"> расходы на рекламу и продвижение продукции затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте, с новыми покупателями или с новыми видами продукции затраты на перемещение, ликвидацию ранее использовавшихся ОС компании, независимо от того, являются ли такие перемещение, ликвидация необходимыми для осуществления капитальных вложений затраты на предстоящую реструктуризацию деятельности компании затраты на обучение персонала иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, создания, улучшения или восстановления ОС

отражать соответствующую информацию в бухгалтерской отчетности;

- раскрывать в бухгалтерской отчетности с учетом существенности только балансовую стоимость капитальных вложений в объекты, отличные от

инвестиционной недвижимости, и в инвестиционную недвижимость на начало и конец отчетного периода, а также результат от выбытия капитальных вложений за отчетный период.



А.М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук

Новое в оценке запасов и других активов

В статье продолжаем освещать новые подходы ФСБУ 5/2019 «Запасы» раздел II к оценке запасов при признании (окончание, начало в номере 4/2021, 5/2021).



А.М. Рабинович

Фактическая стоимость извлеченных запасов

Эта проблема имеет два взаимосвязанных аспекта:

- по какой стоимости оценивать ценности, остающиеся от ликвидации основных средств;
- может ли в результате ликвидации основных средств сформироваться финансовый результат, в частности, положительный.

Сделаем сначала небольшой экскурс в историю этих вопросов, облегчающий понимание сути проблемы.

Приказ Минфина России от 24.12.2010 № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признанию утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. № 3» (далее – Приказ 186н) содержал, в том числе, две не очень-то замеченные бухгалтерами новации.

В п.54 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – Приказ 34н), из формулировки «Материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, приходяются по рыночной стоимости на дату списания, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации» были исключены слова «и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации» (подп. 9б п.1 Приказа 186н).

А в п.79 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств,

утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, в формулировке «Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходяются по текущей рыночной стоимости по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в качестве операционных доходов» слова «по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в качестве операционных доходов» были заменены словами «на дату списания объектов основных средств» (подп.13 п.7 Приказа 186н).

Таким образом, в обоих случаях было исключено указание на бухгалтерскую запись Дебет 10, 41 Кредит 91, то есть на возможность появления доходов при ликвидации основных средств.

Но при этом оставалась оценка остающихся при ликвидации основных средств ценностей по рыночной стоимости. И это в целом соответствовало п.9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, согласно которому фактическая себестоимость материально-производственных запасов, остающихся от выбытия основных средств, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. При этом разница между формулировками «по рыночной стоимости» в Приказе 34н и «исходя из рыночной стоимости» в ПБУ 5/01 не акцентировалась.

Однако через несколько лет при разработке проекта ФСБУ «Запасы» на основе этой разницы и приоритета положений ПБУ 5/01, как документа, специально посвященного учету запасов, перед положениями Приказа 34н, а также

Формулировки про оценку активов «по рыночной» и «исходя из рыночной» стоимости – не идентичны и могут дать разные результаты

исходя из того, что ликвидация основных средств не может сама по себе генерировать прибыль, Фонд «НРБУ «БМЦ»» пришел к выводу, что первоначальной стоимостью материальных ценностей, остающихся от ликвидации основного средства, которые могут использоваться организацией в качестве материально-производственных запасов, считается стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, используемые организацией, но не выше суммы списываемой стоимости ликвидируемого основного средства, увеличенной на сумму фактических затрат на его демонтаж, разборку с целью извлечения (получения) ценностей и доведение до состояния, пригодного к использованию (Рекомендация от 24.04.2015 № Р-63/2015-КПР «Материальные ценности от ликвидации основных средств»).

В совокупности с изменениями, внесенными Приказом 186н в порядок бухгалтерских записей по оприходованию указанных ценностей, это был шаг к закладыванию нового – не «по» рыночной стоимости, а калькуляционного – подхода к определению стоимости ценностей, остающихся при ликвидации основных средств (а также, добавим, извлеченных при ином на них воздействии в виде дополнительных капитальных вложений или ремонта и т.п.).

Согласно п.16 ФСБУ 5/2019 в случае, если в качестве запасов признаются материальные ценности, остающиеся от выбытия (в том числе частичного) внеоборотных активов или извлекаемые в процессе текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции внеоборотных активов (далее будем именовать их соответственно остающимися и извлекаемыми запасами), затратами, включаемыми в фактическую себестоимость запасов, считается наименьшая из следующих величин:

- а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, приобретенные (созданные) организацией в рамках обычного операционного цикла;
- б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением материальных ценностей и приведением их в состояние, необходимое для потребления (продажи, использования) в качестве запасов.

Выбор наименьшей из двух возможных оценок соответствует сохраняющемуся

в российском бухгалтерском учете традиционному пониманию требования осмотрительности как большей готовности к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п.6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н)¹.

При этом под стоимостью «а» следует понимать стоимость, по которой организация может приобрести (обычно приобретает) запасы, аналогичные извлеченным. Иначе в случае отсутствия у организации аналогичных запасов стоимость «а» будет равна нулю, то есть будет меньше стоимости «б», поскольку затраты на извлечение запасов всегда есть. Значит, извлеченные запасы тоже будут иметь нулевую стоимость, что вряд ли соответствует и экономическому смыслу данного факта хозяйственной жизни, и замыслу авторов стандарта.

В рамках стоимости «б» такой ее элемент, как балансовая стоимость ликвидируемых основных средств может наличествовать только в случае ликвидации не полностью амортизированных основных средств, (для ситуации ремонта и обслуживания основных средств Фонд «НРБУ «БМЦ»», опираясь, в частности, на п.14 МСФО (IAS)

¹ В МСФО принцип осмотрительности теперь звучит несколько иначе (п.2.16, 2.17

Концептуальных основ представления финансовых отчетов, официально опубликованных Минфином России для применения на территории РФ в целях и порядке, предусмотренных МСФО, признанными в установленном порядке для применения на территории РФ).

Осмотрительность заключается в проявлении осторожности при использовании суждений в условиях неопределенности. Применение осмотрительности означает, что активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются. В равной степени применение осмотрительности не допускает занижения активов или доходов или завышения обязательств или расходов. Подобные искажения могут привести к завышению или занижению доходов или расходов в будущих периодах.

Использование осмотрительности не подразумевает потребности в асимметрии, например систематической потребности в более убедительных доказательствах для обоснования признания активов или доходов, чем для признания обязательств или расходов. Такая асимметрия не является качественной характеристикой полезной финансовой информации. Тем не менее конкретные стандарты могут содержать асимметричные требования, если это является следствием решений, призванных обеспечить выбор наиболее уместной информации, правдиво представляющей то, для представления чего она предназначена.

В подп. «а» п.16 ФСБУ 5/2019 речь идет не о справедливой, а о специфичной для организации стоимости приобретения запасов, аналогичных извлеченным

Пример

При ликвидации основных средств, оценочное обязательство под которую не создавалось, организация получила пригодные к использованию запчасти. Остаточная стоимость основных средств – 40 руб. (вариант 1, вариант 2 – 35 руб., вариант 3 – 30 руб.). Затраты на ликвидацию – 60 руб., в затратах на приведение запчастей в состояние, пригодное к использованию, нет необходимости. На учете у организации есть аналогичные запчасти, приобретенные в том же месяце (она могла бы приобрести их) за 95 руб. Таким образом, фактическая себестоимость извлечения запчастей составит: в первом варианте – 100 руб., во втором – 95 руб., в третьем – 90 руб. что с учетом бухгалтерских записей, предписанных п.43, 44 ФСБУ 6/2020, отражится следующим образом:

Дебет 91 Кредит 01, 60, 70, 69 – 100 (95, 90) руб.

В вариантах 1 ($100 > 95$) и 2 ($95 = 95$) стоимость извлеченных запчастей должна быть равна стоимости их приобретения: Дебет 10 Кредит 91 – 95 руб. В варианте 3 ($90 < 95$) стоимость извлеченных запчастей должна быть отражена по стоимости затрат на их извлечение:

Дебет 91 Кредит 10 – 5 руб. (если первоначально запись Дебет 10 Кредит 91 по какой-то причине была сделана не на 90, а на 95 руб.).

Таким образом, разница с прежним порядком учета ценностей, остающихся от ликвидации основных средств, состоит в том, что эта стоимость не может быть выше фактических затрат, связанных с получением ценностей. При этом и цена обычного приобретения аналогичных запасов может быть не равна их справедливой стоимости, так как речь идет о цене, специфической для организации, – здесь можно провести аналогию с возможным отличием от справедливой стоимости специфичной для организации чистой стоимости продажи (см. п.7 МСФО (IAS) 2 «Запасы»).

Во всем этом проявляется общее стремление ограничить, по возможности, применение справедливой стоимости, позволяющей улучшать показатели отчета о финансовых результатах без всяких производственных усилий (см., например, Рекомендацию Фонда «НРБУ «БМЦ» от 24.09.2020 № Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации»).

16 «Основные средства» (впоследствии введенный в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н), предложил использовать схему учета частичной ликвидации объекта основных средств, приведя соответствующий числовой пример необходимого в таком случае расчета (Рекомендация от 20.12.2013 № Р-32/2016-КПР «Ремонт и техническое обслуживание основных средств»). Но затраты на ликвидацию – всегда будут.

При этом следует иметь в виду, что по замыслу в п.16 ФСБУ 5/2019 речь идет только о ценностях, запасах, которые в дальнейшем будут использоваться самой организацией в производственных или управленческих целях. Но поскольку согласно подп. «г» п.3 ФСБУ 5/2019 к запасам относятся и товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации, то в п.16 ФСБУ 5/2019 «прокралось» слово «продажи», не относящееся к «производственно-управленческим» видам запасов, – говорится и о затратах на приведение оставшихся или извлеченных материальных ценностей в

состояние, необходимое для продажи. В связи с этим возникает проблема согласования положений п.16 ФСБУ 5/2019 и п.10.1, 10.2 Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утвержденного приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н.

Согласно п.10.1 и 10.2 ПБУ 16/02 те же оставшиеся после ликвидации основных средств ценности, предназначенные для продажи, оцениваются по балансовой стоимости соответствующего основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже. То есть затраты на ликвидацию основных средств (или на извлечение материальных ценностей при ремонте, модернизации, реконструкции и т.п.) не включаются в стоимость указанных ценностей (ввиду того, что способ учета (оценки) установлен, нет необходимости и повода обращаться на основании п.71 ПБУ 1/2008 к несколько по иному звучащим соответствующим положениям МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная

В п.16 ФСБУ 5/2019 имеются в виду запасы, которые будут использоваться организацией; извлеченные запасы, подлежащие продаже, оцениваются по ПБУ 16/02

деятельность», введенному в действие на территории РФ приложением № 33 к приказу Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Таким образом, получается, что оценка долгосрочных активов к продаже по правилам ПБУ 16/02 отличается от оценки их по правилам ФСБУ 5/2019.

По нашему мнению, данное несоответствие норм должно решаться на основе общих правил выбора приоритетной нормы в случае коллизии норм.

Как неоднократно отмечал Конституционный суд РФ, при несоответствии норм, регулирующих один и тот же вопрос, содержащихся в актах одного юридического уровня, приоритетными являются нормы, принятые позднее. При этом независимо от времени принятия приоритетными являются нормы, специально предназначенные для регулирования спорной ситуации (определение от 05.10.2000 № 199-О, постановление от 29.06.2004 № 13-П и др.).

В рассматриваемом случае приоритетными по вопросу оценки остающихся или извлеченных материальных ценностей, предназначенных для продажи, будут положения ПБУ 16/02, как регулирующие оценку только и именно этих ценностей, тогда как в ФСБУ 5/2019 речь идет о правилах оценки, используемых для более широкого круга объектов, лишь одним из видов которых выступают ценности, предназначенные для продажи.

С учетом сказанного понятно, что финансовым результатом от ликвидации основных средств с получением подлежащих дальнейшему использованию запасов (разницей между суммой балансовой стоимости списываемого объекта основных средств и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны) может быть только ноль или убыток. Поэтому, полагаем, на практике невозможна ситуация, когда, как это сказано в п.44 ФСБУ 6/2020 (и п.22 ФСБУ 26/2020), данная разница будет признаваться доходом в составе прибыли. При этом следует иметь в виду, что сами ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 не определяют порядок оценки запасов, получаемых при ликвидации объектов основных средств и капитальных вложений, поскольку это не входит в сферу их регулирования, а относится к компетенции ФСБУ 5/2019 и ПБУ 16/02.

В налоговом учете стоимость материалов или иного имущества, полученных

при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, в общем случае признается внереализационным доходом в натуральной форме, оцениваемым по рыночной стоимости полученного (подп.13 п.1 ст.250, п.5 ст.274 НК РФ).

В п.13 ст.250 НК РФ прямо не поименованы материалы и имущество, полученные при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении основных средств. Однако, с учетом п.2 ст.254 НК РФ, общего понятия дохода, сформулированного в ст.41 НК РФ, экономической тождественности стоимости материалов и имущества, полученных при указанных операциях и при ликвидации основных средств, а также открытого перечня внереализационных доходов в ст.250 НК РФ, стоимость материально-производственных запасов и прочего имущества, полученных при ремонте, модернизации, реконструкции, техническом перевооружении основных средств, также подлежит включению в состав внереализационных доходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль с оценкой их по рыночной стоимости полученного. К аналогичным выводам приходит Минфин России в письмах от 30.05.2016 № 03-03-06/1/30913, от 10.09.2007 № 03-03-06/1/656, от 15.09.2005 № 03-03-04/1/189.

Таким образом, может возникнуть разница между оценкой стоимости запасов, остающихся при ликвидации основных средств и извлекаемых при иных воздействиях на основные средства, в бухгалтерском и налоговом учете.

5. Оценка запасов, внесенных в уставный капитал и в имущество

Согласно п.8 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определялась исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

На первый взгляд, в ФСБУ 5/2019 нет положений о порядке определения стоимости запасов, полученных акционерным обществом или обществом с ограниченной ответственностью в оплату собственных долевых инструментов (акций, долей).

В то же время в п.10 стандарта сказано, что одной из фактических затрат на

Финансовый результат от ликвидации внеоборотных активов не может быть доходом, учитываемым в составе прибыли

приобретение запасов считается, в том числе возникновение (увеличение) ее обязательств, связанных с этим приобретением (созданием) запасов. При этом к возникновению (увеличению) обязательств организации приравнивается увеличение капитала организации вследствие выпуска собственных долевых инструментов (эмиссии акций, увеличения уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда), безвозмездного получения имущества от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию).

То есть оценка запасов, полученных в качестве вклада в уставный капитал общества, должна равняться сумме увеличения уставного капитала общества при оплате вклада в него этим имуществом. И если принять для упрощения, что при формировании или увеличении уставного капитала не образуется эмиссионного дохода, то стоимость полученных запасов и не может быть иной уже в силу правил двойной записи:

- **Д-т счета 75 – К-т счета 80** – сформирован (увеличен) уставный капитал;
- **Д-т счета 10 (41) – К-т счета 75** – оплачен уставный капитал.

При этом в основе приравнивания капитала к обязательствам организации лежит опирающаяся на реальные гражданско-правовые и корпоративные отношения концепция капитала как воплощения прав собственников на соответствующую часть имущества организации, которым корреспондируют соответствующие обязательства

организации (официальные следы этой концепции см., например, в п.33 Методических рекомендаций по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах, утвержденных утратившим силу приказом Минсельхоза России от 20.01.2005 № 6, представлена она и в профессиональной, в том числе юридической литературе).

Однако в приведенной норме п.10 ФСБУ 5/2019 не сказано, на сколько увеличится в данном случае уставный капитал, а значит нет и ответа на вопрос, по какой стоимости должны быть оценены запасы.

Это так. Но ответа ведь не было и в п.8 ПБУ 5/01, поскольку там не уточнялось, по какой стоимости должны оценить учредители вносимые в уставный капитал материально-производственные запасы.

Так что с этой стороны никаких различий между двумя стандартами нет.

А чтобы получить ответ на вопрос об оценке рассматриваемых запасов и до 2021 года, и с 2021 года, необходимо обращаться к корпоративному законодательству.

Начнем с логики, определяемой формулировкой п.8 ПБУ 5/01.

При оплате акций и долей имуществом в неденежной форме обязательной является независимая оценка его рыночной стоимости (п.3 ст.34 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», п.2 ст.15 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», далее соответственно Закон об АО, Закон об ООО). И именно по этой – не только не выше, но и не ниже – стоимости данное имущество должно быть оценено учредителями (п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 30.05.2005 № 92 «О рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании оценки имущества, произведенной независимым оценщиком», письма Минфина России от 03.10.2011 № 03-05-05-01/80, от 13.02.2009 № 03-05-05-01/10 и др.).

Оценка учредителями внесенного в уставный капитал имущества по более низкой, чем определеной независимым оценщиком стоимости, о возможности чего время от времени пишут в бухгалтерской литературе, противоречит самому смыслу и цели привлечения независимого оценщика, которые состоят в том, чтобы не дать учредителям возможности, пользуясь неденежным характером вкладов в уставный капитал, поделить

Оценка запасов, внесенных в уставный капитал, по справедливой стоимости определяется правилами не бухгалтерского, а корпоративного законодательства



путем самостоятельной оценки вкладов акционеров (участников) на любимых и нелюбимых, тем самым увеличив в уставном капитале долю первых и уменьшив долю вторых. А от этой доли зависит и сумма распределяемых каждому акционеру (участнику) дивидендов или ликвидационной стоимости имущества общества, и целый ряд неимущественных прав акционеров (участников).

То есть, чтобы исключить возможность неравной оценки экономически равных вкладов акционеров или участников, а значит и их долей в уставном капитале, законодателем моделируется ситуация, как будто бы сначала собственник имущества, планируемого к внесению в уставный капитал, продал его по рыночной стоимости, а потом внес в уставный капитал полученные от продажи денежные средства.

Таким образом, внесенное в уставный капитал имущество, включая признаваемое получившей стороной запасами, будет принято к бухгалтерскому учету в оценке, равной установленной независимым оценщиком, то есть в терминологии ПБУ 5/01 по текущей рыночной стоимости.

Следовательно, в действительности имеет место как бы обратная последовательность действий по отношению к отраженной выше в бухгалтерских записях: сначала определяется рыночная стоимость вносимого имущества, а уже потом на эту стоимость увеличивается уставный капитал.

А теперь – к обоснованию, логика которого диктуется формулировкой п.10 ФСБУ 5/2019.

Согласно п.1 ст.25 Закона об АО и п.1 ст.14 Закона об ООО уставный капитал акционерного общества составляет из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами, а уставный капитал общества с ограниченной ответственностью – из номинальной стоимости долей его участников.

Размер прав акционера (участника) на долю в чистых активах общества и, соответственно, корреспондирующих обязательств организации определяется номинальной стоимостью принадлежащих акционеру (участнику акций (долей)): согласно подп.10 п.1 ст.2 Федерального закона от 20.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» акция закрепляет права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов,

на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

То же самое можно сказать и о долях в уставном капитале ООО.

На какую же сумму, определяющую величину обязательств общества перед его акционерами или участниками, должны быть «выданы» по их номинальной стоимости акции или доли собственнику вносимого в уставный капитал неденежного имущества?

С учетом сказанного выше об обязательности в рассматриваемом случае независимой оценки стоимости данного имущества, получим, что на сумму, равную этой независимой оценке, по которой затем имущество будет оценено и учредителями. В терминологии ФСБУ 5/2019 эта стоимость называется справедливой.

Как видим, не только исходная ситуация – отсутствие прямого указания на порядок оценки запасов, вносимых в уставный капитал, но и полученный результат одинаковы для ПБУ 5/01 и ФСБУ 5/2019. А иначе и не могло быть, поскольку непосредственно искомая оценка определяется не правилами бухгалтерского учета, а нормами корпоративного законодательства.

Также в п.10 ФСБУ 5/2019 нет прямого ответа, на какую именно величину должен увеличиваться капитал коммерческой организации при безвозмездном получении запасов от акционеров, собственников, участников, учредителей организации (в том числе вследствие передачи государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), а также при получении запасов некоммерческой организацией в качестве целевого финансирования.

В обоих случаях оценка безвозмездно полученных запасов будет производиться по справедливой стоимости на основании п.15 ФСБУ 5/2019.

При этом важно, что по справедливой стоимости будут оцениваться и запасы, полученные унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда. То есть не в оценке, определенной передающей стороной (собственником, учредителем) в передаточных документах, которая может и отличаться от справедливой (п.24 ФСБУ для организаций государственного сектора «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 07.12.2018 № 256н).

Запасы, полученные унитарным предприятием от собственника сверх уставного фонда, оцениваются по общим правилам оценки безвозмездно полученного имущества

6. Оценка запасов, выявленных при инвентаризации

Этот вопрос не рассматривался в ПБУ 5/01 (а также в других ПБУ), поскольку он урегулирован единым для всех активов образом в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденном приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (далее – приказ 34н). Не затронут он и в ФСБУ 5/2019.

Согласно подп. «а» п.28 Приказа № 34н выявленный при инвентаризации излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации.

Однако, статус Приказа № 34н на сегодня двойственный: с одной стороны, согласно п.1.1 ст.30 Закона № 402-ФЗ он не относится к ПБУ, выполняющим роль федеральных стандартов, поскольку был утвержден до октября 1998 года, но с другой, в соответствии с п.1 этой же статьи, содержащиеся в нем правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, отсутствующие в ПБУ, применяются до замены их правилами новых ФСБУ.

Пользуясь этой двойственностью, НРБУ БМЦ принял Рекомендацию от 24.09.2020 № Р-120/2020-КпР «Активы, выявленные в результате инвентаризации», в которой оценка указанных активов по справедливой стоимости уже не только не рассматривается как единственно возможная, но и из трех предложенных в рекомендации оценок является применяемой в последнюю очередь (и то сохранить его даже на таком месте стоило больших усилий).

Согласно этой рекомендации, выявление в результате проведения инвентаризации имущества, соответствующего признакам актива организации, но не учтенного в регистрах бухгалтерского учета, не является фактом хозяйственной жизни. Такое выявление является получением информации о свершившихся ранее фактах хозяйственной жизни.

Данная информация свидетельствует об ошибке, заключающейся в неотражении или некорректном отражении таких фактов в бухгалтерском учете. Выявление актива в результате инвентаризации отражается в порядке, предусмотренном для исправления ошибок в бухгалтерском учете (п.2, 3 Решения).

В случае же невозможности в силу отсутствия соответствующих сведений учесть существенную информацию о

выявленном в результате инвентаризации активе в порядке исправления ошибки, то есть путем приведения данных бухгалтерского учета к виду, как если бы этот актив был учтен надлежащим образом в период его поступления в организацию, она приходится выявленное в результате инвентаризации имущество, соответствующее признакам актива, по балансовой стоимости аналогичных активов, а при отсутствии таковых – по справедливой стоимости (п.5, 6 Решения).

Мотив такого решения вполне благой – поставить препятствие на пути искусственного улучшения показателей бухгалтерской отчетности, прежде всего, о чистой прибыли (убытке) и нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) посредством якобы выявления давно используемых организацией активов, главным образом основных средств.

Применять ли сформированный НРБУ БМЦ подход – это решение принимает каждая организация самостоятельно. С одной стороны, этот подход, как того и требует п.15 ст.21 Закона № 402-ФЗ, не противоречит федеральным стандартам (ибо Приказ № 34н к ним не относится), а с другой, согласно п.8 той же статьи рекомендации в области бухгалтерского учета, принимаемые негосударственным регулятором бухгалтерского учета, применяются на добровольной основе.

При этом организация может учесть, что Минфин России позицию НРБУ БМЦ не принял, указав уже после ее опубликования, что при организации и ведении бухгалтерского учета, составлении и представлении бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношений организации с внешними потребителями бухгалтерской информации следует руководствоваться Приказом 34н, в связи с чем излишки, выявленные по результатам инвентаризации, подлежат отражению в бухгалтерском учете по стоимости, сформированной согласно Приказу 34н и иным положениям (стандартам) бухгалтерского учета; что законодательством РФ о бухгалтерском учете в полной мере урегулирован порядок оценки и отражения в бухгалтерском учете выявленного при инвентаризации излишка имущества организации (письма Минфина России от 20.02.2021 № 02-07-10/12431, от 12.03.2021 № 03-03-06/1/17534).

Отметим также, что даже если согласиться с мнением НРБУ БМЦ о том, что в случае если способ учета установлен только Приказом 34н, то этот способ

До отмены соответствующих норм Приказа Минфина № 34н запасы, выявленные при инвентаризации, целесообразно оценивать по справедливой стоимости

считается неустановленным, то, пройдя путь, установленный п.7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, мы бы пришли к Положению ЦБ РФ от 22.09.2015 № 492-П «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, материальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов... в некредитных финансовых организациях», в п.6.14 которого сказано, что при признании выявленных при инвентаризации неучтенных запасов осуществляются следующие бухгалтерские записи:

- по себестоимости, определенной в сумме справедливой стоимости выявленных неучтенных объектов;
- или если причинами возникновения излишков являются выявленные в ходе инвентаризации ошибки в бухгалтерском учете, по себестоимости, определенной в сумме документально подтвержденных ранее произведенных затрат.

От позиции НРБУ БМЦ эти положения отличает то, что вариант оценки по справедливой стоимости стоит на первом, а не последнем месте, а вариант с исправлением ошибки – на втором, а не на первом месте. И если строго следовать процедуре, описанной в п.7.1 ПБУ 1/2008, то при наличии решения в отраслевом стандарте бухгалтерского учета (как бы к нему ни относиться) в принятии рекомендации в области бухгалтерского учета нет необходимости.

7. Другие вопросы оценки запасов, не являющихся незавершенным производством или готовой продукцией

Как и в МСФО, продукцию сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, а также товары, торгуемые на организованных торгах, допускается оценивать при признании по справедливой стоимости.

Но это обязывает принявшую такое решение организацию и дальше – на каждую отчетную дату – оценивать указанные запасы по справедливой стоимости.

Соответственно, такая организация признает в качестве дохода или расхода отчетного периода разницу между следующими величинами:

- а) справедливая стоимость запасов в момент их признания, а также

последующие изменения этой стоимости;

- б) сумма затрат, подлежащих включению в фактическую себестоимость запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 (п.19, 34 ФСБУ 5/2019).

Сам по себе механизм последующей регулярной оценки объектов учета по текущей рыночной стоимости, допускающий и снижение, и увеличение их балансовой стоимости, не нов для российского учета.

Так, финансовые вложения, текущая рыночная цена которых рассчитывается в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по этой стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений (п.20 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н). В то же время в отличие от порядка, предложенного ФСБУ 5/2019, первоначальная оценка указанных финансовых вложений осуществляется не по текущей рыночной стоимости, а по сумме фактических затрат на приобретение (п.9 ПБУ 19/02).

В случае оценки запасов по справедливой стоимости уже при признании финансовый результат за отчетный период будет складываться из двух составляющих



Пример 6

Фактические затраты на производство продукции растениеводства или на приобретение на внебиржевом рынке для перепродажи нефтепродуктов, торгуемых на Санкт-Петербургской международной товарно-сырьевой бирже, составили 100 руб.

Справедливая стоимость на момент принятия продукции или товаров к учету – 130 руб., на отчетную дату – 110 (140) руб.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие бухгалтерские записи.

При признании 1 февраля 2020 г.: **Д-т счета 43 (41) – К-т счета 20 (60) – 100 руб.** – себестоимость продукции (товаров); **Д-т счета 43 (41) – К-т счета 91 – 30 руб.** – продукция (товары) приняты к учету по справедливой стоимости.

На отчетную дату 31 марта:

Д-т счета 91 – К-т счета 43 (41) – 20 руб. – отражено уменьшение справедливой стоимости продукции (товаров) (130 руб. – 110 руб.) или **Д-т счета 43 (41) – К-т счета 91 – 10 руб.** – отражено увеличение справедливой стоимости продукции (товаров) (140 руб. – 130 руб.).



Трансляция будет вестись в режиме реального времени, а запись будет доступна 30 дней



Насыщенная деловая программа



Выступления представителей федеральных органов исполнительной власти – Минфина России, ФНС России



Более 25 спикеров



Только актуальные темы

Онлайн- конгресс ИПБ России

25-26 ноября

Регистрация открыта!



ИПБ РОССИИ

☎ 8 800 500-54-51

✉ congress@ipbr.org

🌐 www.ipbr.org





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

Обзор писем Минфина России

О восстановлении НДС, принятого к вычету по товарам, приобретенным за счет льготного кредита, задолженность по которому списана банком за счет субсидии из федерального бюджета

Принятый к вычету НДС по товарам, работам, услугам, в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, необходимо восстанавливать при получении налогоплательщиком согласно нормам законодательства РФ субсидий из бюджета на возмещение ранее понесенных затрат на приобретение товаров, работ, услуг, в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав и/или на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Поскольку получателями субсидий, установленных постановлением Правительства РФ от 16.05.2020 № 696, являются российские кредитные организации, то положения подпункта 6 пункта 3 статьи 170 НК об обязанности налогоплательщика восстанавливать ранее принятые к вычету суммы НДС при получении субсидий на возмещение затрат на приобретение товаров, работ, услуг в отношении налога, принятого к вычету по товарам, приобретенным налогоплательщиком за счет льготного кредита, задолженность по которому списана банком, не применяются.

Письмо Минфина России от 27.07.2021 № 03-07-11/59945

О заполнении экспедитором графы 1а счета-фактуры при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени

При реализации товаров, работ, услуг, передаче имущественных прав в графе 1а счета-фактуры «Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права» требуется указывать наименования поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав. Основание – подп. 5 п. 5 ст. 169 НК РФ, абз. 1 подп. «а(1)» п. 2 Правил заполнения счета-фактуры (утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

При этом при составлении счета-фактуры экспедитором, приобретающим у одного и более продавцов товары, работы, услуги, имущественные права от своего имени, указываются наименования поставленных (отгруженных) товаров, описание выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав, указываемых в отдельных позициях по каждому продавцу (абз. 4 подп. «а(1)» п. 2 Правил заполнения счета-фактуры).

Такой порядок составления счетов-фактур в отношении приобретенных экспедитором у одного и более продавцов товаров, работ, услуг, имущественных прав от своего имени применяется в случае, если экспедитором, осуществляющим предпринимательскую деятельность на основании договора транспортной экспедиции, налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется как сумма дохода, полученного в виде вознаграждения при исполнении данного договора.

Письмо Минфина России от 04.08.2021 № 03-07-09/62634

Об НДС при оказании российской компанией иностранной организации услуг по предоставлению выставочной площади и организационных услуг, связанных с участием в выставке в целях рекламы продукции

Под рекламой понимается информация, распространяемая любым способом, в любой форме и с использованием любых средств, адресованная неопределенному кругу лиц и направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования,

При составлении счета-фактуры экспедитором, приобретающим у одного и более продавцов товары от своего имени, указываются наименования поставленных (отгруженных) товаров в отдельных позициях по каждому продавцу

формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке (ст. 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ).

В целях НДС местом реализации рекламных услуг признается территория РФ в случае, если покупатель таких услуг осуществляет деятельность на территории РФ (подп. 4 п. 1 ст. 148 НК).

Следовательно, местом реализации услуг по предоставлению выставочной площади, а также организационных услуг, связанных с участием в выставке в целях рекламирования продукции, оказываемых российской компанией по договору с иностранной организацией, территория РФ не признается, а значит такие услуги не облагаются НДС в России.

Письмо Минфина России от 10.08.2021 № 03-07-08/64191

О ставке НДС при реализации российской организацией физлицам – гражданам Киргизии товаров, вывозимых из РФ

Порядок применения налога на добавленную стоимость в торговых отношениях государств – членов ЕАЭС установлен положениями Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение № 18 к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014).

Так, в соответствии с пунктом 3 раздела II Протокола нулевая ставка НДС применяется при экспорте товаров с территории одного государства – члена ЕАЭС на территорию другого государства – члена ЕАЭС налогоплательщиком государства – члена ЕАЭС, с территории которого вывезены товары, при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных пунктом 4 Протокола (в том числе договора, на основании которого осуществляется экспорт товаров, и заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства – члена ЕАЭС, на территорию которого импортированы товары).

При импорте на территорию государства – члена ЕАЭС товаров, которые ввозятся на территорию государства – члена ЕАЭС физическими лицами не в целях предпринимательской деятельности, НДС не взимается (подп. 2 п. 6 ст. 72 Договора).

Таким образом, при реализации российской компанией физическим лицам, являющимся гражданами Киргизской Республики, товаров, вывозимых с территории РФ, ставка 0% не применяется. Такие операции облагаются по ставкам в размере 10 (20)% (п. 2 и 3 ст. 164 НК РФ).

Письмо Минфина России от 16.08.2021 № 03-07-13/1/65849

О налоге на прибыль и НДС при предоставлении скидки по договору

Для целей налогообложения выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права, выраженные в денежной и натуральной форме (п. 2 ст. 249 НК РФ).

Исполнение договора оплачивается по цене, установленной соглашением сторон (п. 1 ст. 424 ГК РФ). При этом цены, применяемые в сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, признаются рыночными на основании пункта 1 статьи 105.3 НК РФ.

Предоставление скидки, предусмотренной договором, – это уменьшение цены договора. В этом случае в составе доходов необходимо учитывать причитающиеся по договору суммы с учетом скидки.

Что касается НДС, то денежные средства, не связанные с оплатой реализованных товаров, работ, услуг, в налоговую базу не включаются (подп. 1 п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 153, подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ).

При этом следует учитывать, что квалификация денежных средств (премий, вознаграждений) в качестве денежных средств, связанных или не связанных с оплатой реализованных продавцом товаров, работ, услуг, должна производиться в каждом конкретном случае с учетом условий соответствующих договоров в зависимости от конкретной хозяйственной ситуации.

Письмо Минфина России от 23.08.2021 № 03-03-06/1/67724

Денежные средства, не связанные с оплатой реализованных товаров, работ, услуг, в налоговую базу по НДС не включаются

О налоге на прибыль при получении дивидендов по привилегированным акциям дочерней компании

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером от компании при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру акциям пропорционально долям акционеров в уставном капитале этой компании (ст. 43 НК РФ).

Распределение прибыли компании между акционерами регулируется Федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ.

Дивидендом также признается любой доход, получаемый из источников за пределами РФ, относящийся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Таким образом, в случае если акционеру при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, выплачивается доход по привилегированным акциям в размере, установленном уставом, пропорционально его доле в уставном капитале дочерней компании, то такой доход квалифицируется в качестве дивидендов. К доходам, полученным в виде дивидендов, применяются налоговые ставки, установленные пунктом 3 статьи 284 НК РФ.

Письмо Минфина России от 23.08.2021 № 03-03-06/1/67742

Об учете в целях налога на прибыль дохода в виде прекращенных обязательств по уплате задолженности по кредиту на возобновление деятельности и расходов, произведенных за счет этого кредита

Получателями субсидии по постановлению Правительства РФ от 16.05.2020 № 696 являются кредитные организации, которым данной субсидией компенсируются перечисленные в нем затраты.

Компания-заемщик не является получателем субсидии согласно Постановлению № 696, следовательно установленный положениями главы 25 НК РФ порядок налогового учета субсидий на них не распространяется.

В целях налога на прибыль суммы прекращенных обязательств налогоплательщика-заемщика по уплате задолженности по заключенному с кредитной организацией по кредитному договору на возобновление деятельности не учитываются в составе доходов, но для этого должны быть соблюдены условия подпункта 21.4 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Расходы налогоплательщика, произведенные за счет денежных средств, полученных согласно Постановлению № 696, учитываются в налоговой базе в общем порядке при условии соответствия указанных расходов критериям статьи 252 НК РФ.

Письмо Минфина России от 24.08.2021 № 03-03-06/1/67976

Об учете в целях налога при УСН сумм возмещения стоимости коммунальных услуг

Налогоплательщики на УСН учитывают в составе доходов доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 НК РФ (п. 1 ст. 346.15 НК РФ).

Так, по правилам пункта 1 статьи 248 НК РФ в составе доходов учитываются доходы от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьями 249 и 250 НК РФ. При этом доходы, предусмотренные статьей 251 НК РФ, в составе доходов не учитываются (подп. 1 п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ). Статья 251 НК РФ не предусматривает исключение из доходов сумм возмещения расходов на оплату коммунальных услуг.

На основании изложенного, полученная сумма возмещения стоимости коммунальных услуг в полном объеме учитывается налогоплательщиками в доходах при исчислении налоговой базы на УСН.

Письмо Минфина России от 25.08.2021 № 03-11-11/68534

Расходы за счет денежных средств, полученных согласно Постановлению № 696, учитываются в налоговой базе по налогу на прибыль в общем порядке при условии соответствия указанных расходов критериям статьи 252 НК РФ

Об учете в целях налога на прибыль расходов при безвозмездной передаче имущества

К расходам, не учитываемым в целях налогообложения, относятся в том числе расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества, работ, услуг, имущественных прав и расходы, связанные с такой передачей, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ. Так установлено пунктом 16 статьи 270 НК РФ.

При этом нормами Налогового кодекса РФ определено, что расходы, связанные с предоставлением имущества, работ, услуг на безвозмездной основе органам государственной власти или органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям в случаях, если эта обязанность налогоплательщика установлена законодательством РФ, относятся к прочим (подп. 48.7 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Таким образом, если расходы соответствуют подпункту 48.7 пункта 1 статьи 264 НК РФ, то они могут быть учтены в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, если выполняются одновременно два условия:

- предоставление имущества, работ, услуг осуществляется безвозмездно органам государственной власти или органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- предоставление имущества, работ, услуг является обязанностью налогоплательщика, установленной законодательством РФ.

Письмо Минфина России от 25.08.2021 № 03-03-06/1/68564

О признании расходов в виде единовременного платежа за пользование земельными участками в целях налога на прибыль

Расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений главы 25 НК РФ, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты, если иное не предусмотрено пунктом 1.1 статьи 272 НК РФ, и определяются с учетом положений статей 318-320 НК РФ. Так установлено пунктом 1 статьи 272 НК РФ.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

Если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

Таким образом, произведенные налогоплательщиком расходы в виде единовременного платежа за пользование земельными участками распределяются с учетом принципа равномерности в течение периода, указанного в соглашении.

Письмо Минфина России от 25.08.2021 № 03-03-07/68395

Об учете в целях налога при УСН расходов на приобретение услуг по приему и очистке сточных вод

Налогоплательщики на УСН («доходы минус расходы») при определении объекта налогообложения уменьшают полученные доходы на сумму материальных расходов (подп. 5 п. 1 ст. 346.16 НК РФ). При этом материальные расходы принимаются в порядке, предусмотренном для исчисления налога на прибыль (ст. 254, п. 2 ст. 346.16 НК РФ).

Так, к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (подп. 7 п. 1 ст. 254 НК РФ). Например:

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов;



Единовременный платеж за пользование земельными участками распределяется с учетом принципа равномерности

- расходы на захоронение экологически опасных отходов;
- расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, формированию санитарно-защитных зон в соответствии с действующими государственными санитарно-эпидемиологическими правилами и нормативами;
- платежи за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы загрязняющих веществ в составе сточных вод в водные объекты, осуществляемые в пределах нормативов допустимых выбросов, нормативов допустимых сбросов, за размещение отходов производства и потребления в пределах установленных лимитов на их размещение.

Это могут быть иные аналогичные расходы.

Следовательно, расходы на приобретение услуг сторонней компании по приему и очистке сточных вод, в том числе с предельно превышающими концентрациями загрязняющих веществ, могут быть учтены на УСН, в случае когда указанные расходы непосредственно связаны с осуществляемой предпринимательской деятельностью.

Письмо Минфина России от 27.08.2021 № 03-11-06/2/69265

Об НДФЛ при отказе налогоплательщика от причитающихся дивидендов в пользу организации, которая их выплачивает

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды (п. 1 ст. 210 НК РФ).

Расчет и уплата налога в отношении доходов от долевого участия в российской компании, полученных в виде дивидендов, осуществляются налоговым агентом отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате по ставкам, предусмотренным статьей 224 НК РФ, с учетом положений пункта 3.1 статьи 214 НК РФ (п. 3 ст. 214 НК РФ).

Начисленная сумма налога удерживается налоговым агентом непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (п. 4 ст. 226 НК РФ). День выплаты дохода – день фактического получения дохода (подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ).

Таким образом, при наличии у налогоплательщика права на получение дивидендов день отказа налогоплательщика от причитающихся дивидендов в пользу компании, которая их выплачивает, является датой фактического получения налогоплательщиком дохода в виде дивидендов. Он подлежит обложению НДФЛ на общих основаниях.

Письмо Минфина России от 31.08.2021 № 03-04-05/70305

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

Обзор писем ФНС России

О выборе применимого курса обмена валюты и его отражении в страновом отчете

Порядок заполнения странового отчета утвержден приказом ФНС России от 06.03.2018 № ММВ-7-17/123@. Так, согласно п. 2 Порядка значения элементов странового отчета, предусматривающих стоимостное выражение, пересчитываются в валюту составления консолидированной финансовой отчетности материнской компании по правилам составления такой отчетности.

Следовательно, компания при выборе применимого курса обмена валюты (средний курс обмена валюты за отчетный период, курс обмена валюты на конец отчетного периода или на дату совершения операции) руководствуется правилами составления консолидированной финансовой отчетности, в частности МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Что касается отражения информации о применяемом курсе обмена валюты в элементах формата странового отчета, то:

Услуги по очистке сточных вод, в том числе с предельно превышающими концентрациями загрязняющих веществ, могут быть учтены на УСН, в случае когда указанные расходы непосредственно связаны с предпринимательской деятельностью

- в элементе «Дополнительная информация к страновому отчету» («ДопИнфСтранОтч») указывается примененный средний курс обмена валюты за отчетный период или курс обмена валюты на конец отчетного периода (также можно указать предупредительную информацию о наличии участников международной группы, в которую входит компания, в отношении которых использовался обменный курс на дату совершения операции);
- в элементе «Дополнительные сведения об участнике международной группы» («ДопИнфУч»), который предусмотрен для заполнения в отношении конкретного участника международной группы, указывается курс обмена валюты на дату совершения операции в отношении участника международной группы.

Письмо ФНС России от 20.08.2021 № ШЮ-4-17/11730

О заполнении граф 12–13 счета-фактуры (УПД со статусом «1»)

С 1 июля 2021 года счет-фактура дополнен отдельными реквизитами (графы 12–13), относящимися к товарам, подлежащим прослеживаемости (подп. 16–18 п. 5 ст. 169 НК РФ в редакции Федерального закона от 09.11.2020 № 371-ФЗ).

При составлении счета-фактуры на бумажном носителе на товары, не подлежащие прослеживаемости, работы, услуги, имущественные права графы 12–13 не формируются (п. 2(2) Правил заполнения счета-фактуры, утв. постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137).

Таким образом, если налогоплательщик не реализует товары, подлежащие прослеживаемости, или осуществляет операции по реализации работ, услуг, передаче имущественных прав, то графы 12–13 в счете-фактуре (УПД со статусом «1»), составляемом на бумажном носителе, отображать необязательно.

В случае если в счете-фактуре (форме УПД со статусом «1») сформированы графы 12–13, то при реализации товаров, не подлежащих прослеживаемости, работ, услуг, имущественных прав эти графы не заполняются либо в них ставится прочерк.

Письмо ФНС России от 23.08.2021 № 3-1-11/0115@

О принятии к вычету НДС на основании счета-фактуры, в котором показатели строк 1–8 расположены в две колонки

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия НДС к вычету (п. 1 ст. 169 НК РФ). Форма счета-фактуры утверждена постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137.

Постановление не предусматривает право налогоплательщика исключать строки и графы из установленной формы.

Что касается изменения внешней формы счета-фактуры, то такой счет-фактура признается соответствующим требованиям налогового законодательства, если налогоплательщиком не нарушены содержание и число показателей, предусмотренных пунктом 5 статьи 169 НК РФ и постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137.

Таким образом, формирование счета-фактуры, в котором показатели строк 1–8 расположены в 2 колонки, не противоречит требованиям законодательства о налогах и сборах.

Письмо ФНС России от 23.08.2021 № 3-1-11/0116@

О способе представления бухгалтерской (финансовой) отчетности

Экономический субъект обязан предоставлять экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронном виде по ТКС через оператора ЭДЛ в государственный информационный ресурс (п. 5 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ).

Налоговую и бухгалтерскую отчетность, подписанную квалифицированной ЭЦП, можно подать через сайт ФНС России (приказ ФНС России от 15.07.2011 № ММВ-7-6/443@).

Таким образом, в соответствии с требованиями законодательства РФ представление бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется только в электронном виде.

Письмо ФНС России от 26.08.2021 № ЕА-4-26/12065@

В случае если в счете-фактуре (форме УПД со статусом «1») сформированы графы 12–13, то при реализации товаров, не подлежащих прослеживаемости, работ, услуг, имущественных прав эти графы не заполняются либо в них ставится прочерк

Об истребовании налоговым органом у налогоплательщика документов (информации) по конкретным сделкам

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы в соответствии с порядком, установленным статьей 93 НК РФ.

Приостановление налоговой проверки по основаниям, установленным пунктом 9 статьи 89 НК РФ, ограничивает право ИФНС на истребование документов, связанных непосредственно с проведением выездной налоговой проверки (п. 26 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57).

В случае если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов или информации относительно конкретной сделки, должностное лицо ИФНС вправе истребовать эти документы / информацию у участников этой сделки или у иных лиц.

Соответственно, истребование документов вне рамок налоговых проверок является самостоятельным мероприятием налогового контроля, которое проводится обособленно от выездной налоговой проверки.

Законодательство о налогах не ограничивает истребование документов или информации по конкретным сделкам вне рамок налоговых проверок.

Письмо ФНС России от 03.09.2021 № СД-4-2/12530@

О совмещении УСН и ПСН при осуществлении одного вида деятельности в одном субъекте РФ

ПСН применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах. НК РФ не содержит запрета на совмещение налогоплательщиками УСН и ПСН.

При применении УСН и осуществлении только одного вида деятельности в одном субъекте РФ индивидуальный предприниматель также вправе в течение года перейти по данному виду деятельности на ПСН, оставаясь при этом и на УСН.

Письмо ФНС России от 06.09.2021 № СД-4-3/12620@

О способах представления налоговому агенту заявления на возврат излишне удержанного НДС

Излишне удержанный НДС из дохода налогоплательщика подлежит возврату налоговым агентом на основании письменного заявления налогоплательщика (п. 1 ст. 231 НК РФ). При этом способы представления налоговому агенту такого заявления Налоговым кодексом РФ не установлены.

В связи с чем компания – налоговый агент вправе самостоятельно определить способы представления своими работниками заявления на возврат излишне удержанного НДС (в том числе в электронном виде), если такие способы не противоречат действующему законодательству.

Письмо ФНС России от 09.09.2021 № БС-4-11/12811@

О формировании кассового чека при реализации (возврате) группы товаров, в состав которой входят товары, для которых заполнение реквизита «код товара» обязательно

Форматы фискальных документов утверждены приказом ФНС России от 14.09.2020 № ЕД-7-20/662@.

Реквизит «код товара» (тег 1163) в составе реквизита «предмет расчета» (тег 1059) является неповторяющимся (таблица 97 приложения № 2 к Приказу № ЕД-7-20/662@)

Таким образом, при реализации или возврате группы товаров, в состав которой входят товары, для которых заполнение реквизита «код товара» (тег 1163) обязательно, в кассовом чеке необходимо каждый такой товар указывать в отдельном реквизите «предмет расчета» (тег 1059) с соответствующим кодом товара.

Письмо ФНС России от 09.09.2021 № АБ-4-20/12831@

Законодательство о налогах не ограничивает истребование документов или информации по конкретным сделкам вне рамок налоговых проверок

Об обязанности ИП по представлению Налогового расчета по налогу на прибыль при перечислении иностранной организации денежных средства в виде возврата предоплаты в связи с не поставкой товара

Перечень доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ и относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ, подлежащим обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов, установлен пунктом 1 статьи 309 НК РФ.

По итогам отчетного (налогового) периода налоговый агент в сроки, установленные для сдачи налоговых расчетов, представляет информацию о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период в ИФНС по месту своего нахождения (п. 4 ст. 310 НК РФ). Форма утверждена приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@.

В случае если индивидуальный предприниматель возвращает в адрес иностранной организации часть предоплаты за недоставленный товар по договору прямой реализации (без участия представительств и посредников) из-за ограничительных мер по перевозке товаров за границу, введенными в связи с распространением коронавирусной инфекции, то у индивидуального предпринимателя отсутствует обязанность по представлению в налоговый орган расчета в отношении указанной выплаты.

Письмо ФНС России от 09.09.2021 № СД-3-3/6126@

Об исчислении налога на имущество организаций в связи с исправлением ошибки, допущенной при определении кадастровой стоимости, и о начислении пеней

Изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы по налогу в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено законодательством РФ (п. 15 ст. 378.2 НК РФ в редакции Федерального закона от 23.11.2020 № 374-ФЗ).

При этом для случаев исправления ошибок, допущенных в значении кадастровой стоимости, установлено, что сведения о кадастровой стоимости, которые внесены в Единый государственный реестр недвижимости (ЕГРН), в зависимости от оснований их определения применяются следующим образом:

- со дня начала применения сведений о кадастровой стоимости, изменяемых вследствие:
 - исправления технической ошибки в сведениях ЕГРН, послужившей основанием для такого изменения;
 - исправления ошибки, допущенной при определении кадастровой стоимости, в порядке, предусмотренном статьей 16 Федерального закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ, в сторону уменьшения кадастровой стоимости;
- со дня внесения в ЕГРН сведений о кадастровой стоимости в связи с исправлением ошибки, допущенной при определении кадастровой стоимости, в порядке, предусмотренном статьей 16 Федерального закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ, в сторону ее увеличения.

Вопрос о дате начала применения для целей исчисления налога (авансовых платежей по налогу) кадастровой стоимости, измененной вследствие исправления ошибок, допущенных при ее определении, решается исходя из имеющихся в ЕГРН сведений о дате начала применения измененной кадастровой стоимости.

Изменение налоговой базы – кадастровой стоимости влечет перерасчет суммы налога (авансовых платежей) по налогу, ранее исчисленных исходя из недостоверных (ошибочных) сведений о кадастровой стоимости, с учетом даты начала применения измененной кадастровой стоимости.

Исполнение обязанности по уплате авансового платежа по налогу в установленный срок до изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение соответствующего налогового периода не является основанием для начисления пеней на сумму такого авансового платежа.

Письмо ФНС России от 14.09.2021 № БС-4-21/13025@

Исполнение обязанности по уплате авансового платежа по налогу в установленный срок до изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение соответствующего налогового периода не является основанием для начисления пеней на сумму такого авансового платежа

А.А.Родионов, налоговый эксперт

Обзор арбитражной практики: сентябрь – октябрь 2021

Не откладывайте восстановление НДС

Перечислив аванс, налогоплательщик заявил вычет НДС. Потом продавец отгрузил оплаченный товар. Тем не менее компания не стала восстанавливать налог, ранее предъявленный к вычету. Фирма пояснила: ценности еще не оприходованы. Поэтому нет права на вычет по покупке. Именно от этого права зависит обязанность по восстановлению НДС с аванса – следует из подпункта 3 пункта 3 статьи 170 НК РФ.

Инспекция возразила: на дату отгрузки товар стал собственностью налогоплательщика и это подтверждено условиями договора. Следовательно, ценности стоило тут же отразить в учете. Если этого не сделано, то очевидна ошибка налогоплательщика. Только «организационные... дефекты» в его деятельности «не могут служить поводом» для неуплаты налогов. Это уже мнение АС Московского округа. При надлежащем учете покупатель мог вычесть налог в том квартале, когда поставщик отгрузил товары. Значит, тогда же надо восстановить НДС, который ранее вычитали с аванса (постановление от 01.10.21 № А40-251736/2020). Данный вывод совпадает с определением Конституционного суда от 08.11.18 № 2796-О.

Штраф угрожает и при задержке НДСЛ

По большинству налогов штрафуют лишь за неуплату. Только это не относится к НДСЛ. Здесь штрафуют даже если налог перечислен, но с задержкой. Об этом напомнил АС Московского округа в постановлении от 02.09.21 № А40-256301/2020. Оно основано на статье 123 НК РФ. Из нее видно – с опоздавших могут взять 20 процентов от несвоевременно внесенного налога.

Из той же статьи ясно, как избежать санкций. Для этого надо выполнить три условия. Во-первых, вовремя сдать налоговый расчет по форме 6-НДСЛ. Там недопустимы ошибки, приводящие к

занижению налога – второе условие. И третье – компания обязана доплатить НДСЛ и пени. Это нужно сделать до того, когда организация узнала о назначении выездной проверки или о том, что чиновники выявили опоздание.

Из реестра исключают и при разовом превышении

Выручка организации за истекший год превысила 2 млрд рублей. То есть разрешенную для входящих в реестр субъектов малого и среднего предпринимательства. Достаточно ли этого для исключения из реестра?

Фирма ответила отрицательно. По ее мнению, критично превышение «в течение трех календарных лет, следующих один за другим». Это цитата из части 4 статьи 4 Федерального закона от 24.07.07 № 209-ФЗ. Но она для изменения категории в реестре. Например, для перевода из малых предприятий в средние. В изучаемом деле речь не о переходе внутри реестра, а об исключении. Его регулирует пункт 5 части 5 статьи 4.1 Закона № 209-ФЗ. Он вычеркивает из реестра даже при разовом превышении лимита по выручке – указал АС Московского округа (постановление от 07.09.21 № А40-3383/2021). Его вывод соответствует письму ФНС России от 22.05.20 № СД-4-3/8479@ и определению ВС РФ от 13.07.21 № 307-ЭС21-10525.

Отправка почтой – довод против штрафа

Инспекция напомнила – требование о выдаче документов можно выслать заказным письмом. Его считают полученным на «шестой день со дня отправки» – вне зависимости от даты поступления в компанию. Это вывод из пункта 4 статьи 31 НК РФ. Он актуален и когда организация отсутствует по «уставному» адресу. Ведь за его достоверность отвечает сам налогоплательщик (п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.13 № 61). Выходит, фирма зря ссылается на то, что не получила требование. Это

Если не хватает средств на своевременную уплату всех налогов, то в первую очередь внесите НДСЛ. Ведь потери от его задержки выше возникших из-за опоздания с другими налогами

не освобождает от штрафа за непредставление документов. Он составляет 200 рублей за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ). В целом ревизоры потребовали более 4,5 млн рублей.

Организация возразила – документы запрошены при выездной проверке. Здесь основной способ передачи требования – лично вручить его руководителю или уполномоченному представителю юрлица. Остальные способы применяют, когда невозможен основной (п. 1 ст. 93 НК РФ). В изучаемом случае фискалы приходили в компанию, выполняли выездную проверку на ее территории. Не доказано, что директор уклонялся от встречи с чиновниками. Значит, не опровергнута возможность личной передачи требования. Также налоговики не пояснили, почему они не применили все допустимые способы оповещения. В частности, не выслали требование в электронном виде (это позволяет пункт 4 статьи 31 НК РФ). Такое бездействие показывает, что фискалам не нужны документы, а требование оформлено «только с целью привлечения к ответственности и взыскания значительного штрафа». Это мнение АС Московского округа, отменившего санкции (постановление от 20.10.21 № А40-55951/2020).

В фонд не сообщают о помощи бывшим работникам

Материальная помощь, назначенная бывшим работникам, освобождена от взносов (письмо Минфина России от 06.09.21 № 03-04-06/71974). Значит, на получателей средств не сдают сведения о застрахованных лицах и иную персотчетность. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 22.10.21 № А40-258713/2020. Оно основано на статье 11 Федерального закона от 01.04.96 № 27-ФЗ. Из нее ясно: отчитываться надо «о каждом работающем» (а не о тех, кто работал ранее) и о тех, с кем заключены гражданско-правовые договоры на выполнение работ и оказание услуг. «Материалка» не связана с такими контрактами.

Неотправленное решение избавило от штрафа

За нарушения при сдаче персотчетности штрафуют на основании решения. Оно вступает в силу через десять дней



после его получения фирмой (если решение направлено заказным письмом, то его признают поступившим на шестой день). Так сказано в статье 17 Федерального закона от 01.04.96 № 27-ФЗ. Из нее ясно – фонд обязан доказать, что решение выслано или иным способом передано в компанию. Если отправка не подтверждена, то решение не вступило в силу. Поэтому чиновники не вправе требовать уплаты штрафа – сообщил АС Московского округа (постановление от 17.09.21 № А40-254164/2020).

УСН разрешили и без особого уведомления

Предприниматель не успел отправить в инспекцию уведомление о переходе на УСН (рекомендуемая форма в приложении № 1 к приказу ФНС России от 02.11.12 № ММВ-7-3/829@). Значит, он не вправе использовать спецрежим (подп. 19 п. 3 ст. 346.12 НК РФ, письмо Минфина России от 02.03.20 № 03-11-11/15206). Так заявила инспекция. Она требует декларацию по НДС. Угрожает начисление и других налогов, взимаемых по общей системе.

Коммерсант возразил – он уже два года работает на «упрощенке». Об этом известно чиновникам, поскольку бизнесмен сдавал отчетность по единому налогу и перечислял его в бюджет. Проверяющие не предъявляли каких-либо претензий. Более того, они выдали справку о состоянии расчетов с бюджетом, где указано на перечисление «упрощенного» налога. Выходит, что инспекция фактически одобрила работу на спецрежиме. И здесь она «не вправе ссылаться на несвоевременность уведомления» (п. 1 Обзора от 04.07.18, одобренного Президиумом Верховного суда). Следовательно,

Штраф могут отменить и из-за других нарушений фонда. Например, из-за того, что он не уведомил о дате рассмотрения акта (определение ВС РФ от 07.02.19 № 309-КГ18-22748)

Организациям нужно следить за структурой уставного капитала. Если там доля юрлиц превышает 25 процентов, то это обычно не позволяет использовать УСН (подп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

неправомерно требует декларацию по НДС – заключил АС Московского округа (постановление от 20.10.21 № А40-242921/2020).

Отстоять УСН можно только в суде. АС Московского округа и ранее защищал налогоплательщиков (см., в частности, постановления от 02.07.20 № А40-271647/2019 и от 30.12.19 № А40-31588/2019). Хотя их победа не гарантирована. Ведь многое зависит от обстоятельств дела. К примеру, сложно доказать законность «упрощенки» при единичных платежах на перечисление единого налога. Или если фирма постоянно указывает НДС в договорах и в счетах-фактурах. Так что мы рекомендуем вовремя оповещать инспекцию. И направлять уведомление в течение 30 календарных дней (если налогоплательщик только что зарегистрирован). Или не позднее 31 декабря года, предшествующему переходу на «упрощенку» (если ранее работали на общем режиме). Это сроки из статьи 346.13 НК РФ.

Трудовой кодекс не освободит от санкций

У иностранного работника нет банковского счета. Несмотря на это, ему нужно выдать зарплату, выполняя статью 136 ТК РФ. Поэтому деньги пришлось выдать из кассы. Это нарушение валютного законодательства. Только оно вынужденное. Значит, нельзя штрафовать за неправомерную валютную операцию.

Выше доводы организации. Но она напрасно цитирует Трудовой кодекс. Необходимость его соблюдения не освобождает от других законов. Так указал АС Московского округа (постановление от 25.10.21 № А40-235903/2020). И признал: компания обязана заплатить штраф – от 75 до 100 процентов от

наличной зарплаты (ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ). Нет смысла ссылаться и на то, что нерезидент сам просил выдать зарплату из кассы. Даже его письменное заявление не избавит от санкций. Так что о необходимости открытия счета (или о предоставлении реквизитов действующего) иностранного сотрудника лучше уведомить заранее – уже при найме на работу.

Из-за пандемии штраф могут взять меньше минимума

Суд вправе сократить административный штраф. Он может быть даже ниже предусмотренного законодательством. Это видно из части 3.2 статьи 4.1 КоАП РФ. Ее применяют к тем нарушениям, за которые с фирмы могут взять не менее 100 000 рублей. Сам штраф уменьшают из-за исключительных обстоятельств. Это, в частности, тяжелое материальное положение компании, приостановка проектов и уход заказчиков «в связи с пандемией коронавируса». Все это позволило сократить санкции за незаконную валютную операцию (постановления АС Московского округа от 14.09.21 № А40-265161/20-17-1736 и от 15.09.21 № А40-211013/20-145-1440). Обычный штраф за такое нарушение – от 75 до 100 процентов от суммы незаконной валютной операции (ч. 1 ст. 15.25 КоАП РФ). Сокращенный не может быть меньше половины от минимального (ч. 3.3 ст. 4.1 КоАП РФ). То есть не меньше 37,5 процентов (75 : 2).

Если наказывают за неуплату налогов, то также можно ссылаться на коронавирус. Из-за него ухудшилось положение организации, возникли финансовые сложности. Эти обстоятельства суд вправе отнести к смягчающим. Доказательство – постановление АС Московского округа от 18.10.21 № А41-5324/2021. Там потери из-за пандемии – одна из причин для десятикратного снижения штрафа.

Дополнения освободили от санкций

В первоначальных сведениях о застрахованных лицах не указаны отдельные работники. За каждого из них положен штраф – 500 рублей (ст. 17 Федерального закона от 01.04.96 № 27-ФЗ). Так заявили «пенсионщики». Но недостающие данные внесены в дополняющую форму. Ее компания сдала по своей инициативе и еще



до вынесения решения о привлечении к ответственности. Значит, на дату его принятия уже нет нарушений. Сами корректировки разрешены статьей 15 Закона № 27-ФЗ, которая позволяет «дополнять и уточнять... сведения». Очевидна неправомерность наказания – заключил АС Московского округа (постановление от 20.10.21 № А40-63793/2021). С ним согласен и Верховный суд (определение от 21.07.20 № 309-ЭС20-9426 и др.).


Переплату не вернут только по пенсионерам

Организация излишне перечислила взносы в Пенсионный фонд, и это признают даже госслужащие. Только они пояснили: средства уже учтены на индивидуальных счетах застрахованных. Это не позволяет вернуть переплату предприятию – утверждают чиновники. Но их подход противоречит пункту 6.1 статьи 78 НК РФ. Он запрещает возврат переплат, учтенных на счетах тех, кому уже назначена пенсия (на дату подачи заявления о возврате). Фирма же требует вернуть переплату по тем, кто еще не достиг пенсионного возраста. Данное требование соответствует постановлению КС РФ от 31.10.19 № 32-П. Поэтому АС Московского округа поддержал компанию (постановление от 06.10.21 № А40-69205/2020).

Иногда штраф зависит от вида деятельности

Фирма задержала сведения персучета. Но нарушение допущено впервые. Кроме того, компания работает в жилищно-коммунальном хозяйстве, ее деятельность социально значимая. Все это позволяет снизить штраф в два с лишним раза. Так решил Десятый ААС (постановление от 24.05.21 № 10АП-6808/2021). С ним согласен АС Московского округа (постановление от 07.09.21 № А41-8296/2021). Он уменьшал санкции и для организаций из других сфер. Например, для финансируемых из бюджета (постановление от 23.04.19 № А41-34365/2018). Или для образовательных учреждений (постановление от 13.03.19 № А40-2945/2018).

От штрафа могут избавить и при нарушении

Если со дня нарушения валютного законодательства прошло более двух лет, то истек срок давности, предусмотренный частью 1 статьи 4.5 КоАП РФ. Следовательно, организацию не могут привлечь к ответственности. Об этом АС Московского округа напомнил в постановлении от 15.10.21 № А40-38481/2021. Оно соответствует определению ВС РФ от 25.02.19 № 305-АД18-18265. 

Перечень смягчающих обстоятельств открыт. К ним часто относят отсутствие задолженности по взносам. Или незначительность опоздания с подачей сведений

А.М. Рабинович, руководитель управления бухгалтерского и налогового консалтинга ООО «ФинЭкспертиза», кандидат исторических наук

Учет арендных платежей по ФСБУ 25/2018: «По начислению» или «по оплате»

О способах признания объектов бухгалтерского учета¹

На первый взгляд, вынесенный в название статьи вопрос кажется совершенно излишним, а ответ на него – само собой разумеющимся. Ведь в российском

бухгалтерском учете признание доходов и расходов «по оплате», то есть по мере соответственно поступления денежных средств от покупателей (заказчиков), с одной стороны, и осуществления погашения задолженности – с другой, доступно только организациям, которые вправе

¹ Согласно ст.5 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон 402-ФЗ) объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются: 1) факты хозяйственной жизни; 2) активы; 3) обязательства; 4) источники финансирования его деятельности; 5) доходы; 6) расходы; 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами. В МСФО объекты учета, указанные в п.2-6, называются элементами финансовой отчетности (п.28 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», введенного в действие на территории РФ приложением № 1 к приказу Минфина России от 28.12.2015 № 217н, п.4.1 Концептуальных основ представления финансовых отчетов, применяемых на территории РФ в целях и порядке, предусмотренных МСФО, признанными в установленном порядке для применения на территории РФ).

применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность (п.12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, и п.18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н). А все другие организации обязаны вести бухгалтерский учет фактов хозяйственной жизни по методу начисления.

Однако применительно к учету арендных платежей в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н, это, как увидим ниже, или не так, или как минимум имеют основания для постановки рассматриваемого вопроса.

Попутно отметим, что в российских стандартах бухгалтерского учета термин «метод начисления» используется в федеральных стандартах бухгалтерского учета для государственного сектора (далее – СГС) (п.16 СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденного приказом Минфина России от 31.12.2016 № 256н), также он назван в п.12.2 Положения Банка России от 27.2.2017 № 579-П «О плане счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядке его применения» (напомним, что согласно п.4 ст.20 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон 402-ФЗ) с 2013 года все российские документы по бухгалтерскому учету разрабатываются на основе МСФО, что и позволило указать в качестве источника самостоятельной разработки организацией способа учета, отсутствующего в ФСБУ для «обычных» коммерческих и некоммерческих организаций, федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета, имея в виду под первыми СГС, а под вторыми – стандарты Банка России для кредитных и некредитных финансовых организаций (подп. «б» п.7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н).

В ПБУ 1/2008 синонимом метода начисления является допущение временной

определенности фактов хозяйственной деятельности, выражающееся в том, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (п.5). Та же самая формулировка имела место и в двух предыдущих версиях данного документа – в п.2.2 ПБУ 1/94, утвержденном приказом Минфина России от 28.07.1994 № 100 и в п.6 ПБУ 1/98, утвержденном приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н. При этом действующее ПБУ 1/2008 обладает статусом федерального стандарта бухгалтерского учета (п.1.1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», далее – Закон 402-ФЗ).

В МСФО, из которого с самого начала самостоятельного существования российского учета были взяты общие подходы к бухгалтерскому учету, говорится именно о методе начисления (п.27, 28 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», и в п.1.17 «Концептуальных основах представления финансовых отчетов». При этом во втором документе важность указанного метода объясняется тем, что информация об экономических ресурсах отчитывающейся организации и правах требования к ней, а также об изменениях в данных экономических ресурсах и правах требования за период обеспечивает лучшую основу для оценки прошлых и будущих результатов деятельности организации по сравнению с информацией исключительно о поступлениях и выплатах денежных средств за этот период.

Обратим внимание, что в МСФО и в ПБУ 1/2008 о принципе начисления говорится применительно не только к доходам и расходам, но ко всем статьям и элементам бухгалтерской отчетности, ко всем фактам хозяйственной жизни. Следовательно, вынесенный в название статьи вопрос может ставиться и в отношении арендных платежей, не формирующим доходы и расходы при «балансовом» учете аренды.

Арендные платежи при «забалансовом» учете аренды

Бухгалтерский учет аренды до ФСБУ 25/2018, осуществляемый на основе косвенно регулирующих его п.14, абз.1 п.50 и абз.2 п.82 Методических указаний по

бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.0.2003, условно можно назвать «забалансовым».

При таком учете арендатор и арендодатель, признающие доходы и расходы «по начислению», отражают арендный платеж соответственно в расходах (Дебет счетов учета затрат Кредит 76, Дебет 90 Кредит счетов учета затрат) и доходах (Дебет 76 Кредит 90 (91)) на дату платежа, установленную договором, независимо от того, когда он фактически будет уплачен (получен) – в дату, установленную договором, или позднее (для упрощения будем считать, что авансовые платежи по договору аренды отсутствуют). Нормативной основой этого являются:

- для арендатора – п.16, 18 ПБУ 10/99, согласно которым расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности), то есть, когда:
 - расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
 - сумма расхода может быть определена;
 - имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива;
- для арендодателя – п.12, 15 ПБУ 9/99, согласно которым выручка или прочие доходы от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора, то есть когда:
 - организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
 - сумма выручки может быть определена;

– имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива.

При этом согласно п.6, 14.1 ПБУ 10/99 и п.6, 10.1, 10.6 ПБУ 9/99 величина расходов (доходов) в виде арендной платы принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме (величине поступления денежных средств и иного имущества) и (или) величине кредиторской (дебиторской) задолженности. Приравнение к выплате (получению) активов кредиторской (дебиторской) задолженности по их передаче тоже является проявлением метода начисления.

Этот же порядок, полагаем, сохраняется и при применении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2018 № 208н, для арендатора, имеющего право на основании п.11 данного стандарта не признавать предмет аренды в качестве права пользования активом и обязательство по аренде, и для арендодателя при операционной аренде, то есть когда «по сути» можно по-прежнему применять «забалансовый» способ учета аренды. В обоих случаях арендные платежи признаются в качестве соответственно расхода и дохода равномерно в течение срока аренды или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования арендатором экономических выгод от предмета аренды (п.11, 42 ФСБУ 25/2018).

Впрямую о признании расходов и доходов по методу начисления здесь не сказано, но равномерное признание доходов и расходов в виде арендных платежей возможно только при этом методе, поскольку фактическая оплата аренды может и не быть равномерной – и по условиям договора, и вследствие нарушения их.

А вот при «балансовом» учете аренды по правилам ФСБУ 25/2018, когда арендатор в соответствии с п.10 данного стандарта признает право пользования

активом и обязательство по аренде, а арендодатель в соответствии с п.32 данного стандарта признает в качестве актива чистую инвестицию в аренду, порядок учета арендных платежей меняется с отражения их «по начислению» на отражение «по оплате».

Арендные платежи при «балансовом» учете аренды – арендатор

Согласно п.18 ФСБУ 25/2018 величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.

Логично было бы предположить, что с концептуальной точки зрения указанное увеличение и уменьшение арендных обязательств должно происходить одновременно. Но на практике, как увидим, это возможно не всегда.

Момент начисления процентов указан в п.19 ФСБУ 25/2018: периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат (в п.36 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» подобное положение отсутствует, при этом в п.37 указано, что проценты по обязательству по аренде в каждом периоде в течение срока аренды должны быть представлены суммой, которая производит неизменную периодическую процентную ставку на остаток обязательства по аренде).

Для ситуации, когда дата арендного платежа, установленная договором (предусмотренная графиком), не совпадает с отчетной датой, формулировку ФСБУ 25/2018 можно понимать как позволяющую арендатору выбирать порядок начисления процентов в рамках отчетного периода:

- дважды – на дату арендного платежа, предусмотренную графиком, и на отчетную дату;
- или один раз – только на дату арендного платежа, предусмотренную графиком.

Первый вариант реализован в п.2.8 положений Банка России от 22.03.2018 № 635-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды некредитными финансовыми организациями» и от 12.11.2018 № 659-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды кредитными организациями» (далее

– Положения 635-П и 659-П): не позднее последнего дня месяца и в установленные договором аренды даты уплаты арендных платежей процентные расходы, начисленные за истекший месяц либо за период с даты уплаты предыдущего арендного платежа, отражаются бухгалтерской записью: Дебет счета № 71101 «Процентные расходы» Кредит счета № 60806 «Арендные обязательства». При этом арендатор вправе не учитывать при расчете процентов к начислению за каждый процентный период отклонение фактической даты платежа по аренде от построенного графика и ежемесячную капитализацию процентов (письмо Банка России от 24.10.2019 № 17-1-2-6/865 «Вопросы в части применения в бухгалтерском учете МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и Положения № 659-П», ответ на вопрос № 13).

Второй вариант установлен пунктом 18.4 СГС «Аренда», утвержденным приказом Минфина России от 31.12.2016 № 258н: признание процентных расходов осуществляется ежемесячно по мере принятия денежного обязательства.

Но как бы ни трактовали формулировку ФСБУ 25/2018 о моменте признания в бухгалтерском учете арендатора процентных расходов, очевидным представляется, что согласно ей этот момент определяется на основании условий договора, то есть «по начислению» (поскольку «выбор» периодичности начисления процентов делается арендатором в начале действия договора аренды, а не каждый раз заново в зависимости от реального исполнения им своих обязанностей по уплате арендной платы). И в этом смысле п.19 ФСБУ 25/2018 соответствует п.37 МСФО (IFRS) 16.



Что касается даты увеличения арендного обязательства, то она, как видно из формулировки п.18 ФСБУ 25/2018, привязана к дате фактической оплаты текущего арендного платежа, что при буквальном прочтении делает невозможным начисление этого платежа ранее даты фактической уплаты бухгалтерской записью:

Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства»

Кредит 76, субсчет «Арендный платеж».

Чтобы проверить, не следует ли формулировку «фактически уплаченных» понимать в соответствии с принципом начисления как «подлежащих уплате», обратимся к алгоритму устранения подобных неясностей, установленному п.7 ПБУ 1/2008, то есть в первую очередь к указанным в его подп. «а» международным стандартам финансовой отчетности.

В русском переводе п.36 МСФО (IFRS) 16 «Аренда» говорится об «осуществленных» арендных платежах, что с учетом принципа начисления вполне можно понимать и как «подлежащие уплате» арендные платежи. И подобные примеры в МСФО имеются.

Так, например, с учетом презумпции своевременной (то есть на дату, установленную договором) оплаты долгов операционный цикл определяется как промежуток времени между приобретением активов для обработки и их реализацией в форме денежных средств или их эквивалентов (п.68 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»). Но в рамках принципа начисления к получению денежных средств или их эквивалентов приравнивается возникновение права на их получение в виде дебиторской задолженности (см. п.6.1 ПБУ 9/99). Поэтому все понимают, что на практике для определения длительности операционного цикла нет необходимости привязываться к факту оплаты (Дебет 51 Кредит 62), которая, не исключено, вообще может быть не получена, – операционный цикл заканчивается реализацией: Дебет 62 Кредит 90.

Однако обращение к английскому оригиналу МСФО (IFRS) 16 «Аренда» исключает возможность понимать «осуществленные» арендные платежи как «подлежащие уплате» арендные платежи. В п.36 данного МСФО сказано об уменьшении арендных обязательств на *lease payments made* – использование в этой формулировке причастия совершенного вида прошедшего времени «made»

(буквально переводимого как «сделанных») означает именно уже фактически осуществленные арендные платежи.

Таким образом, в рамках ФСБУ 25/2018 арендные платежи подлежат отражению у арендатора не «по начислению», а «по оплате». Иное толкование формулировки «фактически уплаченные арендные платежи» – например, как рассчитанной исключительно на ситуацию своевременной оплаты арендных платежей и потому подразумевающей, что при несвоевременной оплате их они отражаются «по начислению» – может быть дано только негосударственным регулятором бухгалтерского учета в форме рекомендации в области бухгалтерского учета (подп.4 п.1, п.7 – 9 ст.21, п.5 ст.24 Закона 402-ФЗ). На сегодня такие рекомендации общеприменимого характера, которыми рекомендует пользоваться Минфин России (письмо от 09.11.2020 № 03-05-05-01/97181), принимает Фонд «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (НРБУ БМЦ),

Следовательно, уменьшить арендные обязательства можно будет только на дату уплаты арендного платежа. Технически это может быть реализовано через бухгалтерские записи разными способами:

- a) Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 51 – уменьшены арендные обязательства на сумму уплаченного арендного платежа;
- b) Дебет 76, субсчет «Арендный платеж» Кредит 51 – уплачен арендный платеж. Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 76, субсчет «Арендный платеж» – уменьшены арендные обязательства на сумму уплаченного арендного платежа;
- c) (применяется, если для управленческих или иных целей необходимо все же отразить предварительное начисление арендного платежа). Дебет 76, технический субсчет Кредит 76, субсчет «Арендный платеж» – начислен арендный платеж на дату платежа согласно графику платежей. Дебет 76, субсчет «Арендный платеж» Кредит 51 – уплачен арендный платеж. Дебет 76, субсчет «Арендные обязательства» Кредит 76, технический субсчет – уменьшены арендные обязательства на сумму уплаченного арендного платежа.

Для полноты картины протестируем на предмет соответствия МСФО (IFRS) 16 в

рассматриваемом аспекте СГС «Аренда», и Положения 635-П и 659-П (напомним, что два последних положения, относясь к документам в области регулирования бухгалтерского учета, тем не менее не имеют статуса отраслевых стандартов, упомянутых в подп. «б» п.7.1 ПБУ 1/2008, поскольку не прошли предусмотренную для этого процедуру экспертизы (подп.3 п.1, п.6 ст.21, подп.1 п.2 ст.23, ст.25 Закона 402-ФЗ)).

Согласно п.19 СГС «Аренда» арендные обязательства уменьшаются путем уплаты (а не начисления) текущего арендного платежа на дату его уплаты. А о начислении текущего арендного платежа ничего не сказано. То есть можно считать, что с точки зрения толкования п.36 МСФО (IAS) 16 «Аренда» в СГС «Аренда» выбор сделан в пользу принципа «по оплате».

В документах Банка России по бухгалтерскому учету аренды, с одной стороны, сказано, что при последующем учете обязательство по договору аренды оценивается арендатором в соответствии с пунктом 36 МСФО (IFRS) 16, а с другой, что в дату уплаты текущего арендного платежа кредиторская задолженность по нему начисляется в счет уменьшения арендных обязательств, и лишь потом происходит уплата этого текущего платежа (п.2.7, 2.8 положений 635-П и 659-П).

То есть в отличие от ФСБУ 25/2018 и СГС «Аренда» здесь уменьшение арендных обязательств происходит не в один, а в два шага. Это дает основание говорить, что для ситуации несвоевременной оплаты п.36 МСФО (IAS) 16 «Аренда» истолкован Банком России в пользу принципа начисления.

Предположим, что п.36 МСФО (IFRS) 16 не давал бы ответа о порядке признания арендных платежей, и за поиском этого ответа пришлось бы обратиться к документам, указанным в подп. «б» п.7.1 ПБУ 1/2008, – федеральным и отраслевым стандартам бухгалтерского учета. Но и тогда получилось бы, что для целей применения п.18 ФСБУ 25/2018 надо использовать принцип начисления, вследствие требования п.7.1 ПБУ 1/2008 применять указанные в нем документы строго последовательно. А это исключает возможность обращения к Положениям 635-П и 659-П (даже если бы они имели отсутствующий у них сегодня статус отраслевых стандартов) ввиду регулирования интересующего нас вопроса в СГС «Аренда».

Таким образом, не только прямая формулировка п.18 ФСБУ 25/2018, но и применение п.7.1 ПБУ 1/2008 приводят к выводу о том, что в рамках ФСБУ 25/2018 арендные платежи отражаются в бухгалтерском учете и отчетности арендатора «по оплате».

Соответственно, при применении ФСБУ 25/2018 и СГС «Аренда» в случае несвоевременной оплаты арендного платежа дата уменьшения арендных обязательств на сумму текущего платежа не совпадет с датой увеличения арендных обязательств на сумму признанных процентных расходов. И в принципе эта ситуация указанные федеральные стандарты «не смущает» (ее же стоимостные последствия следует проанализировать).

Арендные платежи при «балансовом» учете аренды – арендодатель

Согласно п.36 ФСБУ 25/2018 чистая стоимость инвестиции в аренду после даты предоставления предмета аренды увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.

Формулировка, как видим, симметричная положению о последующей оценке обязательств по аренде арендатором – и здесь тоже говорится, по сути, о фактически осуществленных арендатором арендных платежах, без чего они могут быть фактически получены арендодателем. С учетом этой симметричности и анализа, проведенного выше в отношении содержания понятия «фактически уплаченные» арендные платежи, не требуется дополнительно доказывать, что под «фактически полученными» понимаются платежи, денежные средства (или товары, работы, услуги, имущественные права) в оплату которых уже поступили арендодателю. То есть и арендодателем арендные платежи отражаются не «по начислению», а «по оплате».

Таким образом, для целей применения п.36 ФСБУ 25/2019 нет необходимости обращаться на основании п.7.1 ПБУ 1/2008 к МСФО, поскольку способ учета арендных платежей арендатором в указанном п.36 вполне установлен.

Но это делает невозможным начисление данного платежа в уменьшение чистой инвестиции в аренду ранее фактического получения арендной платы бухгалтерской записью:

Дебет 76, субсчет «Арендный платеж»
Кредит 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду».

Справедливости ради отметим, что в п.76 МСФО (IFRS) уже нет той четкости в отношении отражения арендодателем арендного платежа «по оплате», какая была в п.36 данного стандарта в отношении арендатора. В русском переводе сказано, что арендодатель должен относить арендные платежи за период на уменьшение валовой инвестиции в аренду, уменьшая как основную сумму долга, так и незаработанный финансовый доход.

То есть не говорится об «осуществленных» арендных платежах. И это полностью соответствует тому, что в английском оригинале применительно к «the lease payments» отсутствует причастие «made» или равнозначное ему для арендодателя «received» (полученные), вместо которого использован деепричастный оборот «relating to the period» – «относящиеся к» (соответствующему периоду аренды), что можно бы прочесть и как «причитающиеся», то есть не обязательно уже «фактически полученные».

Контраргументом против такого теоретически не исключенного толкования, изолированно взятого п.76 МСФО (IFRS) 16, является прочтение его в связке с п.36 данного стандарта с учетом презумпции симметричного, то есть по одним и тем же правилам отражения арендных платежей арендатором и арендодателем.

Но даже если не принимать во внимание данный контраргумент или не считать его достаточно убедительным, то, как отмечено выше, для целей применения

п.36 ФСБУ 25/2019 нет необходимости обращаться на основании п.71 ПБУ 1/2008 к МСФО, поскольку способ учета арендных платежей арендатором в указанном п.36 вполне установлен.

Кроме того, в пользу этого способа говорит также то, что согласно п.23 СГС «Аренда» уменьшение дебиторской задолженности по арендным обязательствам пользователя (арендатора) также происходит только при поступлении денежных средств (их эквивалентов), иных финансовых (нефинансовых) активов в счет уплаты арендных платежей (условных арендных платежей), то есть в корреспонденции с балансовыми счетами учета денежных средств (финансовых активов) Рабочего плана счетов субъекта учета. При этом признание процентных доходов осуществляется ежемесячно по мере принятия денежного обязательства по их уплате. То есть по методу начисления, что не исключает несоответствия дат увеличения чистой инвестиции в аренду на сумму процентов и уменьшения ее на сумму полученных арендных платежей.

Следовательно, согласно ФСБУ 5/2018 уменьшить чистую инвестицию в аренду можно будет только получением арендного платежа. Технически это может быть реализовано через бухгалтерские записи разными способами:

- d) Дебет 51 Кредит 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду» – уменьшена чистая инвестиция в аренду на сумму полученного арендного платежа;
- e) Дебет 51, Кредит 76 субсчет «Арендный платеж» – получен арендный платеж. Дебет 76, субсчет «Арендный платеж» Кредит 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду» – уменьшена чистая инвестиция в аренду на сумму полученного арендного платежа;
- f) (применяется, если для управленческих или иных целей необходимо все же отразить предварительное начисление арендного платежа). Дебет 76, субсчет «Арендный платеж» Кредит 76, технический субсчет – начислен арендный платеж на дату платежа согласно графику платежей. Дебет 51 Кредит 76, субсчет «Арендный платеж» – получен арендный платеж. Дебет 76, технический субсчет Кредит 76, субсчет «Чистая инвестиция в аренду» – уменьшена чистая инвестиция в аренду на сумму полученного арендного платежа.


Согласно п.4.4. Положений 635 и 659 дебиторская задолженность по арендному



платежу отражается путем начисления его в уменьшение чистой инвестиции в аренду бухгалтерской записью Дебет счета № 60312 «Расчеты с поставщиками, подрядчиками и покупателями» или счета № 60314 «Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям Кредит счета № 47701 «Вложения в операции финансовой аренды».

Это – опять-таки – в чистом виде метод начисления, поскольку на практике поступление периодического арендного платежа арендодателю может иметь место не в день его начисления на дату, установленную условиями договора (графиком платежей), в том числе в другом отчетном периоде.

Отметим, что вопросы о соответствии порядка отражения арендных платежей методом «по начислению», установленного Банком России, могут быть сняты более четким, чем это имеет место на сегодня, указанием Банка России на то,

что этот порядок не носит императивно-характера. Как указано в Разъяснении ЦБ РФ «По вопросам, связанным с применением Положения № 635-П. Бухгалтерский учет арендодателя» (ответ на вопрос № 1), НФО – арендодатель может ежемесячно (независимо от периодичности поступления арендных платежей) в установленные договором аренды даты уплаты или не позднее последнего дня месяца отражать дебиторскую задолженность по арендному платежу следующей бухгалтерской записью: Дебет счета №60332 «Расчеты с покупателями и клиентами» Кредит счета № 47701 «Вложения в операции финансовой аренды». Особенности ведения бухгалтерского и налогового учета арендодатель может при необходимости определить в стандартах экономического субъекта. Однако в отношении НФО-арендатора и кредитных организаций подобные разъяснения нами не обнаружены. 

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

ФСБУ 6/2020 «Основные средства»: просто о сложном

С 1 января 2022 года организации должны многое изменить в своей деятельности. Связано это не только с грядущими изменениями в налоговом законодательстве, но и со вступлением в силу ряда федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, одним из которых является ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Рассмотрим его в статье.

Общие положения

ФСБУ 6/2020 регламентирует порядок бухгалтерского учета основных средств в организации. Для целей данного стандарта основное средство – это актив, обладающий одновременно следующими свойствами:

- наличие материально-вещественной формы;
- применение в обычной деятельности при производстве или продаже продукции или товаров, при выполнении работ или оказании услуг, для охраны окружающей среды, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд либо для использования в деятельности некоммерческой организации, направленной

на достижение целей, ради которых она создана;

- эксплуатация в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла более 12 месяцев;
- способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем или способность достигать целей, ради которых создана некоммерческая организация.

Если все вышеуказанные требования соблюдаются, но при этом стоимость актива ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности, то в отношении такого актива ФСБУ 6/2020 может не применяться. Соответствующее решение должно быть отражено в бухгалтерской отчетности (с указанием лимита стоимости актива в качестве основного критерия). Следовательно, в

таким случае затраты на покупку и создание малоценных активов (ниже установленного лимита стоимости) необходимо признавать расходами периода, в котором они были понесены.

Для каждого основного средства должен быть определен срок полезного использования, то есть период, в течение которого использование объекта будет приносить экономические выгоды.

Для того чтобы правильно определить срок полезного использования необходимо учитывать следующие факторы:

- ожидаемый период эксплуатации с учетом производительности или мощности, нормативных, договорных и других ограничений эксплуатации, намерений руководства организации в отношении использования объекта;
- ожидаемый физический износ с учетом режима эксплуатации (количества смен), системы проведения ремонтов, естественных условий, влияния агрессивной среды и иных аналогичных факторов;
- ожидаемое моральное устаревание (изменение или усовершенствование производственного процесса или изменение рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи основных средств);
- планы по замене основных средств, модернизации, реконструкции, техническому перевооружению.

Для отдельных основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), которое организация ожидает получить от использования таких основных средств.

Для целей бухгалтерского учета основные средства подлежат классификации по видам (например, недвижимость, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь) и группам. При этом под группой основных средств следует понимать совокупность основных средств одного вида, объединенных исходя из сходного характера их использования.

Основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное пользование или получения дохода от прироста ее стоимости, образуют отдельную группу основных средств (инвестиционную недвижимость).

Единицей учета основных средств является инвентарный объект.

Инвентарный объект – это объект основных средств со всеми приспособлениями

и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. При этом под комплексом конструктивно сочлененных предметов следует рассматривать один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

При наличии у одного основного средства нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом.

Самостоятельными инвентарными объектами признаются также существенные по величине затраты организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев.

Оценка

Прием к бухгалтерскому учету основного средства производится по его первоначальной стоимости, то есть по общей

Для того чтобы правильно установить срок полезного использования ОС, необходимо учитывать определенные факторы, в том числе планы по замене основных средств, модернизации, реконструкции, техническому перевооружению



сумме связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до момента признания основного средства в учете.

Далее оценка осуществляется одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости;
- по переоцененной стоимости.

Выбранный способ последующей оценки основного средства применяется ко всей группе основных средств.

Как правило, при оценке основных средств по первоначальной стоимости такая стоимость и сумма накопленной амортизации в дальнейшем не меняется.

При оценке основного средства по переоцененной стоимости стоимость основного средства регулярно переоценивается таким образом, чтобы она была равна или не отличалась существенно от их справедливой стоимости.

Для того чтобы рассчитать справедливую стоимость, необходимо руководствоваться порядком, установленным международным стандартом финансовой отчетности IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» (утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Периодичность переоценки основного средства, отличающегося от инвестиционной недвижимости, производится для каждой группы переоцениваемых основных средств исходя из того, в какой степени справедливая стоимость таких основных средств подвержена изменениям. Если организация решает проводить переоценку основных средств не чаще одного раза в год, то переоценка проводится по состоянию на конец соответствующего отчетного года.

Переоценка основного средства, отличного от инвестиционной недвижимости,

проводится путем пересчета их первоначальной стоимости и накопленной амортизации так, чтобы балансовая стоимость основного средства после переоценки равнялась его справедливой стоимости. Допустимым является также способ проведения переоценки основного средства, при котором сначала первоначальная стоимость уменьшается на сумму амортизации, накопленной по нему на дату переоценки, а затем полученная сумма пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной справедливой стоимости.

Для переоценки основных средств, входящих в одну группу, должен применяться один способ проведения переоценки.

Сумма дооценки основного средства, отличного от инвестиционной недвижимости:

- отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена переоценка, обособленно без включения в прибыль либо убыток этого периода, за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки или обесценения такого основного средства, признанного в прошлых периодах расходом в составе прибыли либо убытка;
- в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки или обесценения, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли либо убытка, признается доходом в составе прибыли либо убытка периода, в котором проведена переоценка.

Сумма основного средства, отличного от инвестиционной недвижимости:

- признается расходом в составе прибыли либо убытка периода, в котором проведена переоценка, за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает сумму дооценки, отраженную в составе совокупного финансового результата в прошлые периоды без включения в прибыль либо убыток периода, в котором проведена уценка;
- в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлые периоды суммы дооценки, отражается в составе совокупного финансового результата периода, в котором проведена уценка, обособленно без включения в прибыль либо убыток этого периода.

Суммы переоценки основного средства, отличного от инвестиционной недвижимости, отраженные в составе совокупного

Для того чтобы рассчитать справедливую стоимость, необходимо руководствоваться порядком, установленным международным стандартом финансовой отчетности IFRS 13



финансового результата без включения в прибыль либо убыток, формируют показатель накопленной дооценки. Первоначально накопленная дооценка отражается обособленно в составе капитала в бухгалтерском балансе организации.

Впоследствии накопленная дооценка списывается на нераспределенную прибыль организации одним из следующих способов:

- одновременно при списании основного средства, по которому была накоплена дооценка;
- по мере начисления амортизации по основному средству.

Принятый организацией способ списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль организации применяется в отношении всех основных средств, отличных от инвестиционной недвижимости.

Если организация приняла решение оценивать инвестиционную недвижимость по переоцененной стоимости, то она должна применять этот способ оценки для всех объектов инвестиционной недвижимости.

Переоценка инвестиционной недвижимости проводится на каждую отчетную дату.

Первоначальная стоимость объекта инвестиционной недвижимости (в том числе ранее переоцененная) пересчитывается таким образом, чтобы она стала равной его справедливой стоимости.

Дооценка или уценка объекта инвестиционной недвижимости включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода или расхода периода, в котором проведена переоценка этого объекта.

Последствия изменения способа оценки основных средств отражаются перспективно (без пересчета данных за предыдущие периоды).

Если в первоначальной стоимости основного средства учтена величина оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации этого объекта и восстановлению окружающей среды, то изменение этой величины (без учета процентов) увеличивает или уменьшает первоначальную стоимость объекта основных средств. При этом если основное средство учитывается по переоцененной стоимости, то накопленная по нему дооценка (при наличии) корректируется на сумму изменения его первоначальной стоимости, причем величина такой корректировки включается в состав

совокупного финансового результата без включения в прибыль либо убыток. Если уменьшение первоначальной стоимости объекта основных средств в соответствии с настоящим пунктом приводит к тому, что балансовая стоимость данного объекта становится равной нулю, то дальнейшее уменьшение величины оценочного обязательства включается в финансовый результат деятельности организации в качестве дохода.

Первоначальная стоимость основного средства увеличивается на сумму капитальных вложений, связанных с улучшением или восстановлением этого объекта в момент завершения таких капитальных вложений.

Амортизация

Стоимость основного средства погашается за счет начисления амортизации. Но есть активы, которые не подлежат начислению амортизации. Это:

- инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости;
- основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (например, земельные участки и объекты природопользования);
- объекты основных средств, которые законсервированы и не используются при производстве или продаже продукции, товаров, а также при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное пользование, для управленческих нужд, но при этом эксплуатируются для выполнения требований законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации.

Амортизация начисляется независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде. Не приостанавливается начисление амортизации и в той ситуации, когда случается простой. А вот когда ликвидационная стоимость основного средства становится равной или превышает его балансовую стоимость, то на этом начисление амортизации прекращается. Возобновление возможно лишь если впоследствии ликвидационная стоимость стала меньше балансовой стоимости основного средства.

Для целей ФСБУ 6/2020 ликвидационной стоимостью основного средства признается величина, которую организация получила бы в случае выбытия данного актива (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия)

Инвестиционная недвижимость, оцениваемая по переоцененной стоимости, не амортизируется

Сумма амортизации ОС за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости

после вычета предполагаемых затрат на выбытие. При этом основное средство рассматривается таким, как если бы он уже достиг окончания срока полезного использования и находился в состоянии, характерном для конца срока полезного использования.

Ликвидационная стоимость основного средства считается равной нулю, если:

- не ожидаются поступления от его выбытия (в том числе в случае продажи материальных ценностей, остающихся от его выбытия) в конце срока полезного использования;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не является существенной;
- ожидаемая к поступлению сумма от выбытия основного средства не может быть определена.

Сумма амортизации основного средства за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации балансовая стоимость этого объекта стала равной его ликвидационной стоимости.

Организация должна проверять основные средства на обесценение и учитывать изменение балансовой стоимости вследствие обесценения в порядке, установленном международным стандартом финансовой отчетности IAS 36 «Обесценение активов» (утвержден приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н).

Возмещение убытков, связанных с обесценением или утратой основного средства, предоставляемое организацией другими лицами, признается доходом в составе прибыли либо убытка периода, в котором у организации возникает право на получение такого возмещения.

В бухгалтерском учете суммы накопленной амортизации и обесценения по объекту основных средств отражаются отдельно от первоначальной стоимости этого объекта и не изменяют ее.

Списание

Основное средство, которое выбывает или не способно приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета.

Списание объекта основных средств может быть вызвано разными причинами. К примеру:

- прекращение использования основного средства вследствие его физического или морального износа при отсутствии

перспектив продажи или возобновления использования;

- передача основного средства другому лицу в связи с его продажей, меной, передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в неоперационную (финансовую) аренду, передачей в некоммерческую организацию;
- физическое выбытие этого объекта в связи с его утратой, стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями;
- истечение нормативно допустимых сроков или других предельных параметров эксплуатации этого объекта, в результате чего его использование организацией становится невозможным;
- прекращение организацией деятельности, в которой использовался этот объект, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности.

Основное средство подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды в будущем. При этом накопленная амортизация и сумма обесценения относятся в уменьшение первоначальной стоимости основного средства.

Если организация затратила средства на демонтаж, утилизацию объекта основных средств или восстановление окружающей среды, то такие затраты следует рассматривать как текущие расходы. Их списывают в месяце, в котором такие затраты имели место быть. Исключение составляют случаи, когда в отношении затрат ранее было признано оценочное обязательство.



Раскрытие информации в отчетности

Организация должна раскрывать в бухгалтерской отчетности такие сведения с учетом существенности, как:

- балансовая стоимость основных средств, отличных от инвестиционной недвижимости, а также балансовую стоимость инвестиционной недвижимости (на начало и конец отчетного периода);
- сверка остатков основных средств по группам в разрезе первоначальной (переоцененной) стоимости, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, и движения основных средств за отчетный период (поступление, выбытие, переклассификация в долгосрочные активы к продаже, изменение стоимости в результате переоценки, амортизация, обесценение и другие изменения);
- балансовая стоимость амортизируемых и не амортизируемых основных средств;
- результат от выбытия основных средств за отчетный период;
- результат переоценки основных средств, включенный в доходы или расходы отчетного периода;
- результат переоценки основных средств, включенный в капитал в отчетном периоде;
- результат обесценения основных средств и восстановления обесценения, включенный в расходы или доходы отчетного периода;
- сумма обесценения основных средств, отнесенная в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки;
- балансовая стоимость пригодных для использования, но не используемых объектов основных средств, когда это не связано с сезонными особенностями деятельности организации, на отчетную дату;
- балансовая стоимость основных средств, предоставленных за плату во временное пользование, на отчетную дату;
- балансовая стоимость основных средств, в отношении которых имеются ограничения имущественных прав организации, в том числе основных средств, находящихся в залоге, на отчетную дату;
- способы оценки основных средств (по группам);

- элементы амортизации основных средств и их изменения;
- признанная доходом в составе прибыли либо убытка сумма возмещения убытков, связанных с обесценением или утратой объектов основных средств, предоставленных организации другими лицами.

Если основные средства оценивались по переоцененной стоимости, то в дополнение к вышеуказанному отражается следующая информация:

- дата проведения последней переоценки основных средств;
- привлекался ли независимый оценщик к проведению переоценки;
- методы и допущения, принятые при определении справедливой стоимости основных средств, включая информацию об использовании наблюдаемых рыночных цен;
- балансовая стоимость переоцениваемых групп основных средств, которая была бы отражена в бухгалтерской отчетности при оценке их по первоначальной стоимости, на отчетную дату;
- способы пересчета первоначальной стоимости переоцениваемых групп основных средств;
- сумма накопленной дооценки основных средств, не списанная на нераспределенную прибыль, с указанием способа списания накопленной дооценки на нераспределенную прибыль.

Организация должна отражать в бухгалтерской отчетности информацию об обесценении основных средств, предусмотренную международным стандартом финансовой отчетности IAS 36 «Обесценение активов».

Информация об обесценении основных средств отражается в бухгалтерской отчетности согласно IAS 36





Изменение учетной политики

Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 отражаются ретроспективно, то есть как если бы этот стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни. При этом в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется ФСБУ 6/2020, допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, производя единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному).

Для корректировки основных средств их балансовой стоимостью считается первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения ФСБУ 6/2020, за вычетом накопленной амортизации. При этом расчет накопленной амортизации производится в соответствии с ФСБУ 6/2020 исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования, определенно-го согласно ФСБУ 6/2020. Такое правило применяется также в отношении объектов бухгалтерского учета, которые в соответствии с ФСБУ 6/2020 должны классифицироваться как основные средства, но в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе активов других видов.

В случае применения организацией способа оценки на основе переоцененной стоимости, организация, применяющая

настоящий пункт, должна провести на дату единовременной корректировки переоценку основных средств, к которым применяется данный способ оценки, и признать соответствующий накопленный результат до-оценки основных средств (при наличии) в составе капитала, скорректировав в случае необходимости аналогичный показатель, сформированный до начала применения ФСБУ 6/2020 в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой.

Балансовая стоимость объектов, которые в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой учитывались в составе основных средств, но в соответствии с ФСБУ 6/2020 таковыми не являются, списывается в порядке единовременной корректировки на нераспределенную прибыль, за исключением случаев переклассификации таких объектов в другой вид активов.

Изменения балансовой стоимости основных средств в связи с началом применения ФСБУ 6/2020, которые не связаны с изменениями других статей бухгалтерского баланса, списываются на нераспределенную прибыль.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, может начать применять ФСБУ 6/2020 перспективно (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения ФСБУ 6/2020, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета).

Выбранный способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 указывается в первой бухгалтерской отчетности, составленной с применением ФСБУ 6/2020.







Кто не применяет ФСБУ 6/2020, и на что он не распространяется?

ФСБУ 6/2020 не применяется организациями бюджетной сферы. Более того, организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность, вправе не следовать некоторым нормам ФСБУ 6/2020, в частности это: пункты 23, 38, подпункты «б», «в», «ж» – «о» пункта 45, пункты 46, 47.




К тому же следует учитывать, что ФСБУ 6/2020 не распространяется на капитальные вложения и долгосрочные активы к продаже.

ФСБУ 6/2020 не распространяется на капитальные вложения и долгосрочные активы к продаже

ИПБ РОССИИ ОБЪЕДИНЯЕТ

-  бухгалтеров
-  аудиторов
-  налоговых консультантов
-  внутренних контролеров (внутренних аудиторов)
-  финансовых директоров
-  экспертов по МСФО

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

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



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
facebook.com/ipbrussia