

**"Новое в бухгалтерском и налоговом учете с 2019 года:
НДС, налог на прибыль, налог на имущество, новые федеральные стандарты
бухгалтерского учета" Учетная политика 2019 года".**

Изменения в Главу 21 «Налог на добавленную стоимость с 1 января 2019 года

ст. 145, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018) {КонсультантПлюс}

1. Организации и индивидуальные предприниматели, за исключением организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога (далее в настоящей статье - освобождение), если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в **совокупности два миллиона рублей**.

(в ред. Федеральных законов от 07.07.2003 [N 117-ФЗ](#), от 22.07.2005 [N 119-ФЗ](#), от 28.09.2010 [N 243-ФЗ](#), от 27.11.2017 [N 335-ФЗ](#))

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения для **сельскохозяйственных товаропроизводителей** (единый сельскохозяйственный налог), **имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика**, связанных с исчислением и уплатой налога, при условии, что указанные лица переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога и реализуют право, предусмотренное настоящим абзацем, в одном и том же календарном году либо при условии, **что за предшествующий налоговый период по единому сельскохозяйственному налогу сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется указанная система налогообложения, без учета налога не превысила в совокупности: 100 миллионов рублей за 2018 год, 90 миллионов рублей за 2019 год, 80 миллионов рублей за 2020 год, 70 миллионов рублей за 2021 год, 60 миллионов рублей за 2022 год и последующие годы.**

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 27.11.2017 [N 335-ФЗ](#))

3. Освобождение в соответствии с [пунктом 1](#) настоящей статьи не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подлежащих налогообложению в соответствии с [подпунктом 4 пункта 1 статьи 146](#) настоящего Кодекса.

(в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2010 [N 306-ФЗ](#))

Лица, указанные в [абзаце первом пункта 1](#) настоящей статьи, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, указанные в [пункте 6](#) настоящей статьи, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

(в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2017 [N 335-ФЗ](#))

Лица, указанные в [абзаце втором пункта 1](#) настоящей статьи, использующие право на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление в налоговый орган по месту своего учета.

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 27.11.2017 [N 335-ФЗ](#))

Указанные документы и (или) уведомление представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого используется право на освобождение.

(в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2017 [N 335-ФЗ](#))

[Форма](#) уведомления об использовании права на освобождение утверждается Министерством финансов Российской Федерации.

4. Организации и индивидуальные предприниматели, указанные в [абзаце первом пункта 1](#) настоящей статьи, направившие в налоговый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, если право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с [пунктом 5](#) настоящей статьи.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), воспользовавшиеся правом на освобождение, **не вправе отказаться от права на освобождение в дальнейшем, за исключением случаев, если право на освобождение будет утрачено ими в соответствии с [пунктом 5](#) настоящей статьи.**

По истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа последующего месяца организации и индивидуальные предприниматели, которые использовали право на освобождение в соответствии с [абзацем первым пункта 1](#) настоящей статьи, представляют в налоговые органы:

документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), исчисленная в соответствии с [пунктом 1](#) настоящей статьи, без учета налога за каждые 3 последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 миллиона рублей;

[уведомление](#) о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

(п. 4 в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2017 [N 335-ФЗ](#))

5. Если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели, указанные в [абзаце первом пункта 1](#) настоящей статьи, используют право на освобождение, сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за каждые 3 последовательных календарных месяца превысила 2 миллиона рублей либо если налогоплательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, налогоплательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место указанное превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания срока освобождения утрачивают право на освобождение.

Если в течение налогового периода по единому сельскохозяйственному налогу у организации или индивидуального предпринимателя, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) и использующих право на освобождение, сумма дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг) при осуществлении видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется указанная система налогообложения, **без учета налога превысила размер, установленный в абзаце втором пункта 1** настоящей статьи, такая организация или индивидуальный предприниматель начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, утрачивают право на освобождение. Организации и индивидуальные предприниматели, утратившие право на освобождение, не имеют права на повторное освобождение.

Сумма налога за месяц, в котором имело место указанное выше превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке.

В случае, если налогоплательщик не представил документы, указанные в [пункте 4](#) настоящей статьи (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения), а также в случае, если налоговый орган установил, что налогоплательщик не соблюдает ограничения, установленные настоящим пунктом и [пунктами 1 и 4](#) настоящей статьи, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет в установленном порядке с взысканием с налогоплательщика соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

(п. 5 в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

6. Документами, подтверждающими в соответствии с [пунктами 3 и 4](#) настоящей статьи право организаций и индивидуальных предпринимателей, указанных в [абзаце первом пункта 1](#) настоящей статьи, на освобождение (продление срока освобождения), являются:

(в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

выписка из [бухгалтерского баланса](#) (представляют организации);

выписка из [книги продаж](#);

выписка из [книги учета](#) доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);

абзац утратил силу с 1 января 2015 года. - Федеральный [закон](#) от 20.04.2014 N 81-ФЗ.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, перешедших с упрощенной системы налогообложения на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из [книги учета](#) доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 17.05.2007 N 85-ФЗ)

Для индивидуальных предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из [книги учета](#) доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

(абзац введен Федеральным [законом](#) от 17.05.2007 N 85-ФЗ)

7. В случаях, предусмотренных [пунктами 3 и 4](#) настоящей статьи, налогоплательщик вправе направить в налоговый орган документы и (или) уведомление по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган **считается шестой день со дня направления заказного письма.**

(в ред. Федерального [закона](#) от 27.11.2017 N 335-ФЗ)

8. Суммы налога, принятые налогоплательщиком к вычету в соответствии со [статьями 171 и 172](#) настоящего Кодекса до использования им права на освобождение в соответствии с настоящей статьей, по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретенным для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, но не использованным для указанных операций, **после отправки налогоплательщиком уведомления об использовании права на освобождение подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед началом использования права на освобождение**, а в случае, если организация или индивидуальный предприниматель начинает использовать **право на освобождение, предусмотренное настоящей статьей, со второго или с третьего месяца квартала восстановление сумм налога производится в налоговом периоде, начиная с которого указанные лица используют право на освобождение.**

(в ред. Федерального [закона](#) от 24.11.2014 N 366-ФЗ)

Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным налогоплательщиком, утратившим право на освобождение в соответствии с настоящей статьей, до утраты указанного права и использованным налогоплательщиком после утраты им этого права при осуществлении операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, принимаются к вычету в порядке, установленном [статьями 171 и 172](#) настоящего Кодекса.

С 01.01.2019 налоговая ставка НДС повышается с 18 до 20 процентов (п. 3 ст. 1, ч. 3 ст. 5 Федерального закона от 03.08.2018 N 303-ФЗ).

Для расчета НДС действуют несколько основных ставок - 20%, 10% и 0%, и несколько расчетных ставок - 20/120, 10/110 и 16,67%, которые используются в зависимости от вида операции:

- 1⊕ 20% - общая ставка, которая применяется к большинству операций ([п. 3 ст. 164](#) НК РФ). По этой ставке облагайте операции, которые не указаны в Налоговом [кодексе](#) РФ как основания для применения других ставок;
- 2⊕ 10% - ставка, по которой налог начисляется при ввозе и реализации отдельных товаров, а также при реализации отдельных услуг. В [п. 2 ст. 164](#) НК РФ указаны товары и услуги, а в перечнях, утвержденных Правительством РФ, - коды товаров. Например, эта ставка применяется при реализации продовольственных или медицинских товаров ([п. 2 ст. 164](#) НК РФ);
- 3⊕ 0% - применяется при экспорте, международных перевозках и других операциях, перечисленных в [п. 1 ст. 164](#) НК РФ;
- 4⊕ 20/120 или 10/110 - расчетные ставки, которые используются в случаях, когда налоговая база включает НДС. Основные случаи перечислены в [п. 4 ст. 164](#) НК РФ. Например, получение авансов, удержание НДС налоговым агентом. Расчетная ставка 20/120 либо 10/110 применяется в зависимости от того, по какой ставке облагается основная операция;

50 16,67% - особая расчетная ставка, которая применяется только в двух случаях: при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса и при оказании иностранными компаниями физическим лицам услуг в электронной форме (п. 4 ст. 158, п. 5 ст. 174.2 НК РФ).

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 23 октября 2018 г. N СД-4-3/20667@

О ПОРЯДКЕ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СТАВКИ ПО НДС В ПЕРЕХОДНЫЙ ПЕРИОД

Федеральная налоговая служба в связи с вступлением в силу Федерального [закона](#) от 03.08.2018 N 303-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" (далее - Федеральный закон N 303-ФЗ) сообщает следующее.

1. Общий порядок применения с 01.01.2019 налоговой ставки по налогу на добавленную стоимость в размере 20 процентов.

Согласно [подпункту "в" пункта 3 статьи 1](#) Федерального закона N 303-ФЗ с 1 января 2019 года в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанных в [пункте 3 статьи 164](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), налоговая ставка по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) установлена в размере 20 процентов.

[Пунктом 4 статьи 5](#) Федерального закона от 03.08.2018 N 303-ФЗ предусмотрено, что налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года.

При этом исключений по товарам (работам, услугам), имущественным правам, реализуемым по договорам, заключенным до вступления в силу Федерального [закона](#) N 303-ФЗ, и имеющим длящийся характер с переходом на 2019 и последующие годы, указанным Федеральным [законом](#) не предусмотрено.

Следовательно, в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, реализуемых (выполненных, оказанных) начиная с 1 января 2019 года, применяется налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов, независимо от даты и условий заключения договоров на реализацию указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав.

При этом на основании [пункта 1 статьи 168](#) Кодекса продавец дополнительно к цене отгружаемых начиная с 01.01.2019 товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), имущественных прав сумму налога, исчисленную по налоговой ставке в размере 20 процентов.

В этой связи внесение изменений в договор в части изменения размера ставки НДС не требуется. Вместе с тем, стороны договора вправе уточнить порядок расчетов и стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав в связи с изменением налоговой ставки по НДС.

Также необходимо учитывать, что изменение налоговой ставки не изменяет для налогоплательщика порядок и момент определения налоговой базы по НДС.

1.1. Применение налоговой ставки НДС при отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав с 01.01.2019 в счет оплаты, частичной оплаты, полученной до 01.01.2019.

При получении до 01.01.2019 оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав с 01.01.2019 исчисление НДС с оплаты, частичной оплаты на основании [пункта 4 статьи 164](#) Кодекса производится по налоговой ставке в размере 18/118 процента.

При отгрузке с 01.01.2019 вышеуказанных товаров (работ, услуг), имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты, налогообложение НДС производится по налоговой ставке в размере 20 процентов ([пункт 3 статьи 164](#) Кодекса (в редакции, действующей с 01.01.2019)).

На основании [пункта 8 статьи 171](#) Кодекса суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав, подлежат вычетам в порядке, предусмотренном [пунктом 6 статьи 172](#) Кодекса.

Учитывая изложенное, вычеты сумм НДС, исчисленных по налоговой ставке в размере 18/118 процента с оплаты, частичной оплаты, полученной до 01.01.2019 в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), имущественных прав, производится продавцом с даты отгрузки этих товаров (работ, услуг), имущественных прав в размере налога, ранее исчисленного по налоговой ставке 18/118 процента в порядке, предусмотренном [пунктом 6 статьи 172](#) Кодекса.

При этом суммы налога, принятые к вычету покупателем при перечислении продавцу до 01.01.2019 сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, подлежат восстановлению покупателем в соответствии с [подпунктом 3 пункта 3 статьи 170](#) Кодекса. Восстановление сумм налога производится в размере налога, исчисленного исходя из налоговой ставки 18/118 процента.

В случае, если до даты отгрузки товаров (работ, услуг), имущественных прав покупатель дополнительно к оплате, частичной оплате, перечисленной до 01.01.2019, в счет предстоящих поставок с 01.01.2019, доплатит продавцу сумму НДС в размере 2-х процентных пунктов в связи с изменением ставки НДС с 18 до 20 процента, то ФНС России рекомендует руководствоваться следующим:

В случае, если доплата налога в размере 2-х процентных пунктов осуществляется покупателем с 01.01.2019, то такую доплату не следует рассматривать в качестве дополнительной оплаты стоимости, с которой необходимо исчислять НДС по ставке 20/120, а следует рассматривать в качестве доплаты суммы налога. В этой связи, продавцу при получении доплаты налога следует выставить корректировочный счет-фактуру на разницу между показателем суммы налога по счету-фактуре, составленному ранее с применением налоговой ставки в размере 18/118 процента, и показателем суммы налога, рассчитанной с учетом размера доплаты налога (пример 1).

В случае, если доплата НДС в размере 2-х процентных пунктов осуществляется с 01.01.2019 лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, и (или) налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, которым счета-фактуры не выставляются, то отражение в книге продаж сумм доплаты налога осуществляется на основании отдельного корректировочного документа, содержащего суммарные (сводные) данные о всех случаях доплат налога, полученных продавцом от указанных лиц в течение календарного месяца (квартала) независимо от показаний контрольно-кассовой техники.

В случае, если доплата налога в размере 2-х процентных пунктов осуществляется покупателем до 31.12.2018 включительно, то в связи с отсутствием оснований в 2018 году рассматривать указанную доплату в качестве доплаты суммы НДС в размере 2-х процентных пунктов (поскольку действующая ставка НДС в 2018 году - 18%), такую доплату следует рассматривать в качестве дополнительной оплаты стоимости, с которой необходимо исчислять НДС по ставке 18/118. В этой связи, продавцу при получении доплаты налога возможно выставить корректировочный счет-фактуру на разницу между показателями счета-фактуры, составленного при получении оплаты, частичной оплаты с применением ставки в размере 18/118 процента, и показателями после изменения стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав с применением налоговой ставки в размере 18/118 процента (пример 2).

Таким образом, в указанных случаях, если продавцом получена доплата НДС в размере 2-х процентных пунктов и, соответственно, выставлены корректировочные счета-фактуры, то при отгрузке товаров (работ, услуг), имущественных прав начиная с 01.01.2019 исчисление НДС производится по налоговой ставке в размере 20 процентов, а сумма НДС, исчисленная на основании вышеуказанных корректировочных счетов-фактур, подлежит вычету с даты отгрузки указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав в порядке, предусмотренном [пунктом 6 статьи 172](#) Кодекса.

Налогоплательщик вправе также составить единый корректировочный счет-фактуру к двум и более счетам-фактурам, составленным этим налогоплательщиком ранее.

Порядок заполнения показателей корректировочного счета-фактуры приведен в [приложении](#) к настоящему письму.

Разница между суммами налога, указанная в корректировочных счетах-фактурах, отражается по [строке 070](#) в графе 5 налоговой декларации по НДС и подлежит учету при расчете общей суммы налога, исчисленной по итогам налогового периода. При этом по [строке 070](#) в графе 3 налоговой декларации по НДС указывается цифра "0" (ноль).

В случае, если до 01.01.2019 налогоплательщиком получена оплата, частичная оплата с учетом налога, исчисленного исходя из налоговой ставки 20 процентов, в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав с указанной даты, то исчисление НДС с оплаты, частичной оплаты на основании [пункта 4 статьи 164](#) Кодекса производится по налоговой ставке в размере 18/118 процента. В этом случае корректировочные счета-фактуры не составляются. При отгрузке указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав начиная с 01.01.2019, исчисление НДС производится по налоговой ставке 20 процентов.

1.2. Применение налоговой ставки НДС при изменении с 01.01.2019 стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных до 01.01.2019.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 168](#) Кодекса при изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и (или) уточнения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов, указанных в [пункте 10 статьи 172](#) Кодекса.

Согласно [подпунктам 10 и 11 пункта 5.2 статьи 169](#) Кодекса в корректировочном счете-фактуре, выставляемом при изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, указываются, в том числе, налоговая ставка и сумма налога, определяемая до и после изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав.

Учитывая изложенное, в том случае, если товары (работы, услуги), имущественные права отгружены (переданы) до 01.01.2019, то при изменении их стоимости в сторону увеличения или уменьшения с 01.01.2019, применяется налоговая ставка, действовавшая на дату отгрузки (передачи), в связи с чем в [графе 7](#) корректировочного счета-фактуры указывается та налоговая ставка по НДС, которая была указана в [графе 7](#) счета-фактуры, к которому составлен корректировочный счет-фактура.

1.3. Применение налоговой ставки НДС при исправлении счета-фактуры, в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных до 01.01.2019.

Согласно [пункту 7](#) Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 N 1137 "О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость" (далее - постановление Правительства РФ N 1137), исправления в счета-фактуры вносятся продавцом путем составления новых экземпляров счетов-фактур в соответствии с указанным документом.

В новом экземпляре счета-фактуры не допускается изменение показателей (номера и даты), указанных в [строке 1](#) счета-фактуры, составленного до внесения в него исправлений, и заполняется [строка 1а](#), где указывается порядковый номер исправления и дата исправления.

В связи с этим в случае внесения исправлений в счет-фактуру, выставленный при отгрузке товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав до 01.01.2019, в [графе 7](#) исправленного счета-фактуры указывается налоговая ставка, действовавшая на дату отгрузки указанных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав и отраженная в [графе 7](#) счета-фактуры, выставленного при отгрузке этих товаров (работ, услуг), имущественных прав.

1.4. Применение налоговой ставки НДС при возврате товаров с 01.01.2019.

Применение НДС продавцом

В соответствии с [пунктом 5 статьи 171](#) Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них.

Согласно [пункту 4 статьи 172](#) Кодекса вычеты указанных сумм налога производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата или отказа.

На основании положений [пункта 13 статьи 171](#) и [пункта 10 статьи 172](#) Кодекса при изменении стоимости отгруженных товаров в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения количества отгруженных товаров, основанием для принятия к вычету НДС у продавца является выставленный продавцом корректировочный счет-фактура.

В связи с изложенным, при возврате с 01.01.2019 всей партии (либо части) товаров, как принятых, так и не принятых на учет покупателями, рекомендуется продавцу выставлять корректировочные счета-фактуры на стоимость товаров, возвращенных покупателем, независимо от периода отгрузки товаров, то есть до 01.01.2019 или с указанной даты.

При этом, если в [графе 7](#) счета-фактуры, к которому составлен корректировочный счет-фактура, указана налоговая ставка 18 процентов, то в [графе 7](#) корректировочного счета-фактуры также указывается налоговая ставка 18 процентов.

При возврате с 01.01.2019 товаров, оплаченных лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, и (или) налогоплательщиками, освобожденным от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, которым счета-фактуры не выставляются, и отгруженных (переданных) указанным лицам до 01.01.2019, в книге покупок регистрируется корректировочный документ, содержащий суммарные (сводные) данные по операциям возврата, совершенным в течение календарного месяца (квартала), независимо от показаний контрольно-кассовой техники.

Применение НДС покупателем

В силу [пункта 1 статьи 172](#) Кодекса вычеты сумм НДС, предъявленные продавцом покупателю при приобретении им товаров, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при отгрузке указанных товаров, после принятия этих товаров на учет и при наличии соответствующих первичных документов.

Согласно [подпункту 4 пункта 3 статьи 170](#) Кодекса суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам в порядке, предусмотренном [главой 21](#) Кодекса, подлежат восстановлению налогоплательщиком в случае изменения стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) и (или) уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав.

Учитывая изложенное, в случае, если покупатель принял к вычету предъявленные ему суммы налога по принятым им на учет товарам, то восстановление сумм НДС согласно [подпункту 4 пункта 3 статьи 170](#) Кодекса производится покупателем на основании корректировочного счета-фактуры, полученного от продавца, независимо от периода отгрузки товаров, то есть до 01.01.2019 или с указанной даты.

2. Особенности применения с 01.01.2019 налоговой ставки по НДС отдельными категориями налогоплательщиков.

2.1. Налоговые агенты, указанные в статье 161 Кодекса.

Согласно положениям [пунктов 1 и 2 статьи 161](#) Кодекса при реализации налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, товаров (работ, услуг), местом реализации которых признается территория Российской Федерации, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС, который исчисляется и уплачивается в бюджет налоговым агентом, приобретающим данные товары (работы, услуги) у иностранного лица.

В соответствии с [абзацем вторым пункта 4 статьи 174](#) Кодекса в случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам.

Таким образом, исчисление суммы налога налоговым агентом, указанным в [пункте 2 статьи 161](#) Кодекса, производится при оплате товаров (работ, услуг), т.е. либо в момент перечисления предварительной оплаты либо в момент оплаты принятых на учет товаров (работ, услуг).

При отгрузке товаров (работ, услуг) в счет оплаты, ранее перечисленной налоговым агентом, указанным в [пункте 2 статьи 161](#) Кодекса, момент определения налоговой базы у такого налогового агента не возникает.

Учитывая изложенное, если оплата в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), отгружаемых с 01.01.2019, перечислена иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах, до 01.01.2019, то исчисление НДС налоговым агентом производится на дату перечисления указанной оплаты с применением налоговой ставки 18/118 процента. При отгрузке указанных товаров (работ, услуг) в счет перечисленной ранее оплаты исчисление НДС налоговым агентом не производится.

Если оплата за товары (работы, услуги), отгруженные до 01.01.2019, производится налоговым агентом с 01.01.2019, то, учитывая, что налоговая ставка по НДС в размере 20 процентов применяется в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2019 года, исчисление НДС производится налоговым агентом с применением налоговой ставки 18/118 процентов ([пункт 4 статьи 164](#) Кодекса).

Аналогичный порядок исчисления НДС производится налоговым агентом, указанным в [пункте 3 статьи 161](#) Кодекса.

Одновременно обращаем внимание на то, что налоговые агенты, указанные в [пунктах 4, 5, 5.1 и 8 статьи 161](#) Кодекса, исчисление НДС в переходный период производят в порядке, указанном в [пунктах 1, 1.1 - 1.4](#) настоящего письма.

2.2 Иностранные организации, указанные в статье 174.2 Кодекса.

Согласно [пункту 3 статьи 174.2](#) Кодекса (в редакции Федерального закона от 27.11.2017 N 335-ФЗ) иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, указанные в [пункте 1](#) данной статьи, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, производят исчисление и уплату налога, если обязанность по уплате налога в отношении операций по реализации указанных услуг не возложена в соответствии с указанной статьей на налогового агента, то есть иностранную организацию - посредника, осуществляющую предпринимательскую деятельность с участием в расчетах непосредственно с покупателями

услуг на основании договоров поручения, договоров комиссии, агентских договоров или иных аналогичных договоров с иностранными организациями. При этом [пункт 9 статьи 174.2](#) Кодекса утрачивает силу.

Вышеуказанные нормы вступают в силу с 1 января 2019 года.

Таким образом, при оказании начиная с 1 января 2019 года иностранными организациями услуг в электронной форме, указанных в [пункте 1 статьи 174.2](#) Кодекса, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, обязанность по исчислению и уплате НДС в бюджет возлагается на иностранную организацию, независимо от того, кто является покупателем этих услуг, физическое или юридическое лицо.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 174.2](#) Кодекса при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, указанных в [пункте 1](#) настоящей статьи, местом реализации которых признается территория Российской Федерации (за исключением оказания таких услуг через обособленное подразделение иностранной организации, расположенное на территории Российской Федерации), налоговая база определяется как стоимость услуг с учетом суммы налога, исчисленная исходя из фактических цен их реализации. При этом моментом определения налоговой базы является последний день налогового периода, в котором поступила оплата (частичная оплата) таких услуг ([пункт 4 статьи 174.2](#) Кодекса).

На основании [пункта 5 статьи 174.2](#) Кодекса (в редакции Федерального закона от 03.08.2018 N 303-ФЗ) сумма налога исчисляется иностранными организациями, подлежащими постановке на учет в налоговых органах в соответствии с [пунктом 4.6 статьи 83](#) Кодекса, и определяется как соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 16,67 процента процентная доля налоговой базы.

Учитывая изложенное, в случае, если при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме оплата (частичная оплата) за эти услуги поступила начиная с 01.01.2019, то налогообложение таких услуг производится иностранными организациями с учетом следующих особенностей:

если услуги в электронной форме оказаны до 01.01.2019, то исчисление НДС производится по расчетной налоговой ставке в размере 15,25 процента.

если услуги в электронной форме оказаны начиная с 01.01.2019, то исчисление НДС производится по расчетной налоговой ставке в размере 16,67 процента.

В случае, если оплата (частичная оплата) получена иностранными организациями до 01.01.2019 в счет оказания услуг в электронной форме начиная с указанной даты, исчисление НДС иностранными организациями не производится. В этом случае обязанности по исчислению и уплате в бюджет НДС возлагаются на покупателя - организацию (индивидуального предпринимателя), являющуюся налоговым агентом ([пункт 9 статьи 174.2](#) Кодекса).

Настоящее письмо согласовано с Минфином России.

Доведите настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
3 класса
Д.С.САТИН

Приложение

Пример 1. Аванс получен 5 ноября 2018 года, в сумме 118 ед., в том числе НДС -18 ед. выставлен счет-фактура на аванс N 358 от 05.11.2018. Отгрузка в счет аванса производится в мае 2019 года. 20 января 2019 года получена доплата НДС от покупателя в сумме 2 ед., продавцом составлен корректировочный счет-фактура N 1 от 20.01.2019 на аванс, полученный в ноябре 2018 года.

1. 20.01.2019
КОРРЕКТИРОВОЧНЫЙ СЧЕТ-ФАКТУРА N --- от ----- (1), ИСПРАВЛЕНИЕ
КОРРЕКТИРОВОЧНОГО СЧЕТА-ФАКТУРЫ N --- от ----- (1a) к СЧЕТУ-ФАКТУРЕ
358 05.11.2018
(счета-фактурам) N --- -----, с учетом исправления N _____
от _____ (16)

Продавец _____ ООО "Василек" (2)

Адрес _____ хххххх (2a)

ИНН/КПП продавца _____ хххххх (26)

Покупатель _____ ООО "Ромашка" (3)

Адрес _____ хххххх (3a)

ИНН/КПП покупателя _____ хххххх (36)

Валюта: наименование, код _____ [643](#) (4)

Идентификатор государственного контракта, договора
(соглашения) (при наличии) _____ (5)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Показатели в связи с изменением стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав	Код вида товара	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога - всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом - всего
			код	условное обозначение (национальное)							
1	1а	1б	2	2а	3	4	5	6	7	8	9
Поставка обуви	А (до изменения)	-	-	-	-	-	0	без акциза	18/118	18	118
	Б (после изменения)	-	-	-	-	-	0	без акциза	20/120	20	120
	В (увеличение)		X	X	X		0	-	X	2	2
	Г (уменьшение)		X	X	X	X			X		
	А (до изменения)										
	Б (после изменения)										
	В (увеличение)		X	X	X	X			X		
	Г (уменьшение)		X	X	X	X			X		
Всего увеличение (сумма строк В)							0	X	X	2	2
Всего уменьшение (сумма строк Г)								X	X		

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо _____ (подпись) (ф.и.о.)

Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо _____ (подпись) (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель или иное уполномоченное лицо _____ (подпись) (ф.и.о.) (реквизиты свидетельства о государственной регистрации)

индивидуального предпринимателя)

Ставка НДС 20%

Ставка НДС 20% - это общая ставка, по ней рассчитывается налог в большинстве случаев. Эту ставку нужно использовать в тех случаях, когда не применяются пониженные ставки 0% и 10%, а также расчетные ставки 10/110, 20/120 и 16,67% ([п. 3 ст. 164 НК РФ](#)).

Например, ставка НДС 20% применяется при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, при ввозе в РФ товаров, в отношении которых не применяется ставка 10% и ввоз которых не освобожден от НДС ([пп. 3 п. 1 ст. 146](#), [ст. 150](#), [п. п. 3, 5 ст. 164 НК РФ](#)).

Что учесть при переходе на ставку 20% с 01.01.2019

С 1 января 2019 г. ставка НДС увеличена с 18% до 20%. В связи с этим операции, которые ранее облагались по ставке 18%, с 01.01.2019 облагайте по ставке 20% ([пп. "в" п. 3 ст. 1](#), [п. 4 ст. 5](#) Федерального закона от 03.08.2018 N 303-ФЗ).

Возможны ситуации, когда в рамках одной сделки нужно применять разные ставки НДС. В таком случае важно правильно определить размер налоговой ставки для конкретной операции.

Ни в Федеральном [законе](#) от 03.08.2018 N 303-ФЗ, ни в Налоговом [кодексе](#) РФ не установлены переходные положения по вопросам налогообложения операций в рамках сделок, которые заключены до 1 января 2019 г. и продолжают осуществляться после этой даты.

Например, вопросы могут возникнуть в случае, когда оплата и отгрузка товаров (работ, услуг) произошли в разные налоговые периоды, в которых применимы разные ставки по НДС.

Какую ставку применять при реализации товара, приобретенного до 2019 г.

Время приобретения товаров не влияет на порядок налогообложения. Ставка 20% применяется и в тех случаях, когда по приобретенным товарам входящий НДС составляет 18%. Следовательно, при реализации таких товаров после 01.01.2019 нужно применять ставку 20% ([Письмо](#) Минфина России от 10.09.2018 N 03-07-11/64577).

Что делать при получении аванса до 01.01.2019 и отгрузке после 01.01.2019

Для продавца. При реализации в 2019 г. товаров (работ, услуг) применяется ставка 20%, даже если ранее с аванса был исчислен НДС исходя из ставки 18/118 (см. [Письмо](#) Минфина России от 06.08.2018 N 03-07-05/55290). К вычету можно принять только фактически исчисленный налог, то есть нужно исходить из прежней ставки.

Для покупателя. При принятии к учету полученных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в 2019 г. вы можете принять НДС к вычету по ставке 20%, который должен предъявить продавец. Если ранее вы принимали к вычету НДС с выданного аванса по ставке 18/118, его необходимо восстановить по той же ставке.

Как условия договора влияют на стоимость

Общая цена договора, подлежащая уплате поставщику (подрядчику, исполнителю), определяется с учетом НДС. Если налог в договоре не выделен, то по умолчанию он включен в цену договора. Поэтому из данной цены продавец (подрядчик, исполнитель) самостоятельно выделяет расчетным методом сумму НДС. Исключением является случай, когда из условий договора или обстоятельств, предшествующих его заключению, следует, что налог не учтен в цене договора ([п. 17](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33, [Письмо](#) Минфина России от 20.04.2018 N 03-07-08/26658).

При выделении налога расчетным методом и увеличении его ставки стоимость товаров (работ, услуг) уменьшится.

Рассмотрим основные ситуации, как формулировка договора влияет на размер НДС:

1. В договоре использованы формулировки: "Стоимость составляет 100 руб., включая НДС", "Стоимость составляет 100 руб., в том числе НДС 18%". В таком случае действия будут следующими:

Ситуация	Действия продавца	Действия покупателя
100%-ный аванс до 01.01.2019	- выставить счет-фактуру на аванс на сумму 100 руб.; - исчислить НДС по ставке 18/118 (15,25 руб.)	- принять к вычету НДС по ставке 18/118 (15,25 руб.)
Поставка товара после 01.01.2019	- исчислить НДС и выставить счет-фактуру на поставку на сумму 100 руб. (в том числе НДС 20% - 16,67 руб.); - принять к вычету НДС с аванса (15,25 руб.)	- восстановить НДС с аванса (15,25 руб.); - принять к вычету НДС по ставке 20% (16,67 руб.)

В данной ситуации при увеличении ставки НДС до 20% общая стоимость товаров не меняется, но налог увеличивается за счет продавца.

2. В договоре использована формулировка: "Стоимость составляет 100 руб., кроме того, НДС".

Ситуация	Действия продавца	Действия покупателя
100%-ный аванс до 01.01.2019	- выставить счет-фактуру на аванс на сумму 118 руб.; - исчислить НДС по ставке 18/118 (18 руб.)	- принять к вычету НДС по ставке 18/118 (18 руб.)
Поставка товара после 01.01.2019	- исчислить НДС и выставить счет-фактуру на поставку на сумму 120 руб. (НДС 20%);	- восстановить НДС с аванса (18 руб.); - принять к вычету НДС по

	- принять к вычету НДС с аванса (18 руб.)	ставке 20% (20 руб.)
--	---	----------------------

В данном случае общая стоимость товаров (работ, услуг) с учетом налога изменяется на сумму дополнительного НДС, предъявляемого покупателю.

Рекомендации по изменению условий договора в части НДС

Рекомендуем оценить уже заключенные договоры в части формулировки о стоимости и НДС. Если договор имеет длящийся характер и может переходить с 2018 г. на 2019 г., то целесообразно заключить с контрагентом дополнительное соглашение и более подробно урегулировать порядок изменения стоимости в связи с увеличением ставки до 20%.

К примеру, можно включить условие о том, что общая стоимость товаров остается неизменной, при увеличении налога одновременно уменьшается стоимость товаров без него.

И, наоборот, если вы договоритесь увеличить общую стоимость товара, целесообразно указать порядок и сроки доплаты НДС покупателем.

Как в 2019 г. изменить стоимость товаров, работ, услуг, отгруженных (выполненных, оказанных) до 2019 г.

Если в 2019 г. по товарам, отгруженным до 2019 г., предоставляются скидка или бонус, которые уменьшают стоимость отгруженных товаров:

- 1 ⌚ продавцу нужно выставить корректировочный счет-фактуру, применяя ставку 18%, период реализации товара (работ, услуг) не меняется;
- 2 ⌚ покупателю нужно восстановить НДС в размере разницы между суммами налога, исчисленными из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) до и после такого уменьшения.

Если продавец не возвращает сумму скидки, а по согласованию с покупателем признает ее авансом в счет оплаты будущих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то он должен исчислить НДС с этой суммы. Налог исчисляется в том квартале, в котором предоставлена скидка. В таком случае применяется расчетная ставка НДС 20/120 ([п. 1 ст. 154](#), [ст. 163](#), [пп. 2 п. 1 ст. 167](#) НК РФ).

Если стоимость товаров увеличивается, то также необходимо применить ставку, которая действовала в период отгрузки, то есть 18%.

Какую ставку применять по госконтрактам, заключенным до 01.01.2019

Цена государственного (муниципального) контракта является твердой и определяется на весь срок его исполнения. Изменить условия контракта заказчик не имеет права, за исключением предусмотренных случаев ([ч. 2 ст. 34](#) Закона N 44-ФЗ).

Изменение ставки НДС к таким случаям не относится. Поэтому по контрактам, заключенным до 01.01.2019, применению подлежит ставка НДС в размере 20% без изменения общей стоимости товаров (работ, услуг). Таким образом, налог увеличивается за счет поставщика (Информационное [письмо Минфина России от 28.08.2018 N 24-03-07/61247](#)).

[Исключением](#) являются контракты, которые соответствуют критериям, указанным в [Постановлении](#) N 1186, при том условии, что исполнить их будет невозможно по независящим от сторон обстоятельствам. Изменить условия таких контрактов можно только на основании решения органа госвласти (местного самоуправления) ([пп. 2 - 4 ч. 1 ст. 95](#) Закона N 44-ФЗ).

Как применять ставки НДС при уступке права требования

К налоговой базе, сформированной по уступке права требования, нужно применять после 01.01.2019 ставку 20% - первоначальным кредиторам и ставку 20/120 - новым кредиторам ([п. п. 1, 2 ст. 155](#), [п. 4 ст. 164](#) НК РФ).

Как налоговый агент считает НДС при приобретении работ (услуг) у иностранца с выплатой 100% аванса до 01.01.2019

При выплате аванса иностранному контрагенту до 01.01.2019 налоговый агент исчисляет НДС по ставке 18/118. Правом на вычет НДС с аванса можно воспользоваться после принятия на учет результата работ, услуг ([Письмо Минфина России от 21.06.2013 N 03-07-08/23545](#)).

Если работы (услуги) выполнены после 01.01.2019, налоговый агент обязан исчислить и удержать налог уже по ставке 20/120, приняв к вычету ранее исчисленный с аванса НДС по ставке 18/118.

Если с иностранного контрагента не удержать налог, то его нужно доплатить налоговому агенту за счет собственных средств. В данной ситуации это будет разница в 2% от изменения ставки налога ([Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 N 15483/11 по делу N А72-5929/2010](#)).

Если по договору предусмотрена выплата 100% аванса, рекомендуем заранее урегулировать вопрос итоговой стоимости работ, услуг с учетом увеличения ставки НДС.

Расчетные ставки НДС

Расчетные ставки по НДС применяются в тех случаях, когда сумма налога включена в налоговую базу и ее нужно оттуда извлечь. Перечень наиболее распространенных случаев приведен в [п. 4 ст. 164](#) НК РФ. Например, расчетные ставки нужно использовать в следующих ситуациях:

- 1 ⌚ при получении аванса на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг;
- 2 ⌚ получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг), предусмотренных [ст. 162](#) НК РФ;
- 3 ⌚ реализации автомобилей, купленных у физических лиц ([п. 5.1 ст. 154](#) НК РФ);
- 4 ⌚ удержании НДС налоговым агентом ([п. п. 1 - 3 ст. 161](#) НК РФ);

В каких случаях применяется расчетная ставка НДС 20/120

Ставка НДС 20/120 применяется во всех случаях, когда основная операция облагается по ставке 20% ([п. 4 ст. 164 НК РФ](#)).

Например, вы должны применить расчетную ставку 20/120, если получили ([п. п. 1 - 3 ст. 161](#), [пп. 3 п. 1 ст. 162](#), [п. 3, 4 ст. 164 НК РФ](#)):

- 1 ⌚ аванс на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, которые облагаются по ставке 20%;
- 2 ⌚ процент (дисконт) по облигациям и векселям, которые перечислены в счет оплаты товаров, работ, услуг, облагаемых по ставке 20%;
- 3 ⌚ проценты по товарному кредиту в рамках реализации товаров, облагаемых по ставке 20%;
- 4 ⌚ имущество в аренду от государственных и муниципальных органов.

Кроме того, эта ставка применяется, если вы приобрели у иностранного лица, которое не состоит на налоговом учете в РФ, товары (работы, услуги), облагаемые по ставке 20%.

В каких случаях применяется расчетная ставка по НДС 10/110

Расчетная ставка НДС 10/110 применяется в тех случаях, когда реализуемый товар или оказываемая услуга облагаются НДС по ставке 10% ([п. 4 ст. 164 НК РФ](#)).

Например, вы должны применить расчетную ставку 10/110, если получили аванс на поставку товаров, которые облагаются по ставке 10%.

В каких случаях применяется расчетная ставка по НДС 16,67%

Расчетная ставка НДС 16,67% применяется:

- 1) при продаже предприятия в целом как имущественного комплекса ([п. 4 ст. 158 НК РФ](#));
- 2) оказании иностранными организациями электронных услуг (в том числе через Интернет) населению ([п. 5 ст. 174.2 НК РФ](#)).

С 1 октября 2018 года решился спорный вопрос об уплате НДС с предоплаты в счет передачи имущественных прав

НДС с предоплаты исчислять надо ([п. 1 ст. 154 НК РФ](#)). Но в налоговую базу включается не вся предоплата, а разница: предоплата минус расходы на приобретение уступаемых прав. Сумму расходов нужно будет определять пропорционально доле предоплаты.

При передаче имущественных прав НДС с предоплаты **можно** принять к вычету.

Изменения предусмотрены Федеральным [законом](#) от 03.08.2018 N 302-ФЗ

С 1 октября 2018 года подтвердить нулевую ставку НДС при экспорте можно контрактом с российской организацией

Для подтверждения нулевой ставки можно представить контракт с российской компанией или его копию ([пп. 1 п. 1 ст. 165 НК РФ](#)). По такому контракту товар должен поставяться обособленному подразделению компании, которое расположено за пределами ЕАЭС.

Это решило вопрос с подтверждением ставки при отгрузке товаров зарубежным обособленным подразделениям российских юрлиц. Ведь раньше Минфин [разъяснял](#): нулевую ставку в этом случае применить нельзя.

Правило заработает для товаров, реализованных на экспорт с 1 октября.

Изменения предусмотрены Федеральным [законом](#) от 03.08.2018 N 302-ФЗ

С 1 октября 2018 года подтвердить нулевую ставку по экспорту в ЕАЭС станет легче

Не надо будет представлять документы, подтверждающие вывоз товаров из России в ЕАЭС ([п. 1.3 ст. 165 НК РФ](#)). Условие - перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов подан в электронной форме. Информацию о вывозе инспекция сама запросит у таможенников.

Тем не менее, транспортные документы следует хранить: налоговики [смогут](#) их истребовать.

Правило заработает для товаров, реализованных на экспорт с 1 октября.

Изменения предусмотрены Федеральным [законом](#) от 03.08.2018 N 302-ФЗ

Статья 165. Порядок подтверждения права на применение налоговой ставки 0 процентов

1. При реализации товаров, предусмотренных [подпунктом 1](#) и (или) [подпунктом 8 пункта 1 статьи 164](#) настоящего Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов (или особенностей налогообложения), а также налоговых вычетов в отношении операций по реализации сырьевых товаров, указанных в [абзаце третьем пункта 10](#) настоящей статьи, в налоговые органы, если иное не предусмотрено настоящей статьей, представляются следующие документ

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза и (или) припасов за пределы территории Российской Федерации либо контракт (копия контракта) с российской организацией на поставку товара ее филиалу, представительству, отделению, бюро, конторе, агентству либо другому обособленному подразделению, находящемуся за пределами таможенной территории Евразийского экономического союза.

1.2. При обнаружении несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа, либо при отсутствии у налогового органа сведений, получаемых в соответствии с [пунктом 17](#) настоящей статьи, налоговый орган вправе истребовать копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров, предусмотренных [абзацами вторым, четвертым и пятым подпункта 1 пункта 1 статьи 164](#) настоящего Кодекса, за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза. При этом налогоплательщик представляет любой из перечисленных документов в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа с учетом следующих особенностей.

1.3. При реализации товаров, предусмотренных [подпунктом 1.1 пункта 1 статьи 164](#) настоящего Кодекса, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов, а также налоговых вычетов в отношении операций по реализации сырьевых товаров, указанных в [абзаце третьем](#)

пункта 10 настоящей статьи, в налоговые органы представляются документы, предусмотренные Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года, с учетом следующих особенностей.

Транспортные (товаросопроводительные) и (или) иные документы, подтверждающие перемещение товаров с территории Российской Федерации на территорию государства - члена Евразийского экономического союза, могут не представляться одновременно с налоговой декларацией в случае представления налогоплательщиком в налоговый орган в электронной форме перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, составленных по форме, предусмотренной международным межведомственным договором (далее в настоящем Кодексе - заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов).

Приказ ФНС России от 06.04.2015 N ММВ-7-15/139@
(ред. от 25.09.2018)

"Об утверждении формы Перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, порядка ее заполнения и формата представления в электронном виде"
(Зарегистрировано в Минюсте России 20.04.2015 N 36943)

<Письмо> ФНС России от 24.04.2015 N ЕД-4-15/7084@

<О направлении формы Перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов>
(вместе с "Порядком заполнения перечня заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов")

Налоговый орган, проводящий камеральную налоговую проверку, вправе выборочно истребовать у налогоплательщика документы, предусмотренные абзацем вторым настоящего пункта, сведения из которых включены в перечень заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, реквизиты которого указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов. Истребуемые документы (их копии) представляются налогоплательщиком в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа.

В случае, если по требованию налогового органа налогоплательщиком не представлены документы, указанные в абзаце втором настоящего пункта, сведения из которых включены в заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, реквизиты которого указаны в представленном в электронной форме перечне заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов в соответствующей части считается неподтвержденной.

ст. 165, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 11.10.2018)
{КонсультантПлюс}

Приказ ФНС России от 30.09.2015 N ММВ-7-15/427

"Об утверждении форм и порядка заполнения реестров, предусмотренных пунктом 15 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, а также форматов и порядка представления реестров в электронной форме"

В случае представления налогоплательщиком реестров, указанных в абзацах втором - восьмом настоящего пункта, в электронной форме реестра перевозочных документов, предусмотренного абзацем третьим пункта 5 настоящей статьи, которые содержат сведения, не включенные в указанный в пункте 18 настоящей статьи перечень сведений, передаваемых федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, сведения из которых включены в указанные реестры.

В случае выявления несоответствия сведений, полученных налоговым органом в соответствии с пунктом 17 настоящей статьи, сведениям, содержащимся в реестрах, предусмотренных абзацами вторым - восьмым настоящего пункта, в представленном налогоплательщиком в электронной форме реестре перевозочных документов, предусмотренном абзацем третьим пункта 5 настоящей статьи, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие сведения, по которым выявлены несоответствия.

В случае истребования налоговым органом документов, сведения из которых включены в реестры, предусмотренные настоящим пунктом, копии указанных документов представляются налогоплательщиком в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа. Представленные документы должны соответствовать требованиям, указанным в настоящей статье, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

(в ред. Федерального закона от 03.08.2018 N 302-ФЗ)

В случае, если по требованию налогового органа налогоплательщиком не представлены указанные в настоящей статье документы, сведения из которых включены в реестры, предусмотренные настоящим пунктом, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов в соответствующей части считается неподтвержденной.

При реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта) за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, копии истребуемых таможенных деклараций, сведения из которых включены в представленные в электронной форме в налоговый орган соответствующие реестры, могут представляться в налоговые органы без соответствующих отметок российских таможенных органов места убытия.

(абзац введен Федеральным законом от 03.08.2018 N 302-ФЗ)

В случае, если вывоз товаров в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта) за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза по документам, представленным налогоплательщиком, не подтверждается сведениями, полученными от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области таможенного дела, в соответствии с пунктом 17 настоящей статьи, об этом сообщается налогоплательщику. **Налогоплательщик вправе в течение 15 календарных дней со дня получения сообщения налогового органа представить необходимые пояснения и любые имеющиеся у налогоплательщика документы, подтверждающие вывоз указанного товара.**

(абзац введен Федеральным законом от 03.08.2018 N 302-ФЗ)

Если вывоз товаров в таможенной процедуре экспорта (реэкспорта) за пределы территории Евразийского экономического союза не подтверждается сведениями (информацией), полученными от федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области таможенного дела, по запросу федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов в отношении операций по реализации товаров в соответствующей части считается неподтвержденной. Запрос федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, должен включать пояснения и документы, если они были представлены налогоплательщиком в налоговый орган в соответствии с [абзацем восемнадцатым](#) настоящего пункта. (абзац введен Федеральным [законом](#) от 03.08.2018 N 302-ФЗ)

О ПРОФИЛАКТИКЕ НАРУШЕНИЙ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Федеральная налоговая служба в рамках реализации мероприятий приоритетной программы "Реформа контрольно-надзорной деятельности" и Стандарта комплексной профилактики нарушений обязательных требований в целях профилактики нарушений законодательства о налогах и сборах, связанных с представлением в налоговые органы налоговых деклараций, подписанных неуполномоченными либо неустановленными лицами, при этом формально соответствующих требованиям [статьи 80](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), поручает организовать проведение мероприятий налогового контроля, направленных на превентивное исключение таких фактов в отношении налогоплательщиков <1>.

<1> Налогоплательщики, имеющие ряд признаков, свидетельствующих о возможной непричастности к ведению финансово-хозяйственной деятельности, в частности: **представляют уточненные налоговые декларации с некорректным порядковым номером корректировки; руководители юридического лица, индивидуальные предприниматели уклоняются от явки на проведение допросов (более 2-х раз); допросы лиц проводятся в присутствии представителей (адвокатов); руководители юридического лица, индивидуальные предприниматели не проживают по месту регистрации; доверенности на представление интересов выданы представителям, зарегистрированным (проживающим) в других субъектах РФ; вновь созданные организации (дата создания (регистрации) 2017 год); организации на протяжении нескольких предыдущих отчетных (налоговых) периодов представляли "нулевую" отчетность; суммы доходов, отражаемые в налоговых декларациях, приближены к сумме расходов, удельный вес налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) составляет более 98%; организации не находятся по адресу регистрации; договора аренды с собственниками помещений не заключались; среднесписочная численность 1 человек, либо отсутствует; руководители организации не получают доходы, в том числе и в организации, руководителем которой являются; налогоплательщики изменяют место постановки на учет; внесены сведения о смене руководителя организации, незадолго до представления отчетности; отсутствуют расчетные счета в течение трех месяцев, с даты создания (регистрации) организации; расчетные счета закрыты; открыто (закрыто) множество расчетных счетов (более 10); движение денежных средств по расчетным счетам носит "транзитный" характер; расчетные счета открыты в банках, отличных от места регистрации организации; установлено "обналичивание" денежных средств, не устранены расхождения предыдущих периодов; в ЕГРЮЛ внесены сведения о недостоверности сведений об адресе, руководителе, учредителе организации, руководитель (учредитель) не является резидентом РФ и другое.**

Для сбора доказательств, свидетельствующих о нарушении положений [пункта 5 статьи 80](#) Кодекса структурным подразделением, ответственным за проведение камеральных проверок необходимо осуществлять следующие мероприятия налогового контроля:

1. допрос:

- руководителя юридического лица, индивидуального предпринимателя.

В ходе допроса необходимо осуществить проверку полномочий лиц (в том числе выдавших доверенности) и установить причастность (непричастность) лиц к ведению финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, подписанию налоговых деклараций, выдаче соответствующих доверенностей, получению сертификатов ключей электронных подписей.

При этом, в ходе допроса необходимо установить указанные выше обстоятельства в отношении всех организаций, в которых лицо является руководителем (учредителем).

- лиц, являющихся учредителями юридического лица, иных лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля, в том числе лиц, представивших и (или) подписавших документ по доверенности, представляющих интересы при регистрации налогоплательщика в налоговом органе, а также заявителей, обратившихся за получением сертификатов ключей проверки электронных подписей, или лиц, выступающих по доверенности от имени заявителей, в целях установления владельца (распорядителя) сертификата ключа проверки электронной подписи и квалифицированного сертификата и проверки их полномочий.

2. В случае необходимости рекомендуется продолжить осуществление мероприятий налогового контроля, в частности:

2.1. осмотр помещений по адресу юридического лица в пределах места нахождения юридического лица в целях проверки достоверности сведений об адресе, внесенном в ЕГРЮЛ.

Результаты проведенных налоговым органом допросов лиц, указанных в [пункте 1](#) настоящем поручении, а также результаты осмотров помещений фиксируются в протоколах и в обязательном порядке подлежат отражению в информационном ресурсе "Допросы и осмотры".

2.2. истребование в соответствии с [пунктом 2 статьи 93.1](#) Кодекса у банков документов (информации) в целях установления и проверки полномочий лиц, обратившихся для открытия счета, а также проверки полномочий лиц, указанных в карточке, на распоряжение средствами, находящимися на счете, при заключении договора банковского счета.

2.3. истребование в соответствии с [пунктом 2 статьи 93.1](#) Кодекса документов (информации) у удостоверяющего центра с целью установления и проверки полномочий лиц, обратившихся за получением сертификатов ключей проверки электронных подписей, а также получения информации о результатах проверки удостоверяющим центром исполнения лицом положений, установленных Федеральным законом от 06.04.2011 N 63-ФЗ "Об электронной подписи".

При получении доказательств, подтверждающих компрометацию ключа электронной подписи, необходимо руководствоваться письмом Управления информационных технологий ФНС России от 28.08.2017 N 6-3-04/0154дсп@.

2.4. проведение экспертизы документов, а также экспертизы информации на машинных носителях (почерковедческая, автороведческая, технико-криминалистическая) в соответствии с [пунктом 1 статьи 95](#) Кодекса в целях исключения фактов представления фиктивных документов, проверки достоверности подписей лиц (руководителя юридического лица, индивидуального предпринимателя, иных лиц).

Мероприятия, указанные в [пунктах 1 - 2](#) в отношении налогоплательщиков, необходимо проводить заблаговременно в сроки, достаточные для их завершения до наступления сроков представления в налоговый орган налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

После представления налогоплательщиком налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций при установлении по результатам проведения вышеуказанных мероприятий налогового контроля совокупности фактов, свидетельствующих о нарушении налогоплательщиком требований, установленных [пунктом 5 статьи 80](#) Кодекса, территориальным налоговым органом может быть инициирована процедура аннулирования таких налоговых деклараций.

В этой связи, территориальному налоговому органу в адрес налогоплательщиков необходимо направить в срок не позднее 5 рабочих дней с момента аннулирования уведомление о признании налоговой декларации недействительной.

[Инструкция](#) по отзыву (аннулированию) налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций приведена в приложении к настоящему письму.

Положения настоящего письма не подлежат применению в отношении налоговых деклараций, по которым срок камеральной налоговой проверки завершен.

Руководителям управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, Межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам обеспечить организацию работы в соответствии с настоящим поручением.

Управлениям довести настоящее поручение до нижестоящих налоговых органов.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
Д.В.ЕГОРОВ

Приложение

ИНСТРУКЦИЯ ПО ОТЗЫВУ (АННУЛИРОВАНИЮ) НАЛОГОВЫХ ДЕКЛАРАЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ И НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

На основании письма ФНС России от 11.11.2016 N 15-3-03/466@ в версии ПК "СЭОД" 2.7.180.11 от 18.05.2018 г. выполнена доработка программного комплекса в части:

- перевода налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль организаций в "Реестр деклараций ЮЛ, не подлежащих обработке" или "Реестр деклараций ФЛ, не подлежащих обработке" в соответствии со справочником кодов, характеризующих основания для перевода налоговых деклараций;

- формирования и направления налоговым органом уведомления о признании налоговой декларации недействительной (далее - Уведомление), в формате xml или на бумажном носителе в случае перевода налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль организаций в "Реестр деклараций ЮЛ, не подлежащих обработке" или "Реестр деклараций ФЛ, не подлежащих обработке".

Отзыву (аннулированию) подлежат актуальные налоговые декларации, у которых отсутствует дата окончания камеральной налоговой проверки. При этом, только налоговые декларации по налогу на прибыль организаций, представленные за налоговый период - год, могут быть отозваны (аннулированы).

Перед тем как приступить к процедуре отзыва (аннулирования) налоговых деклараций необходимо получить от вышестоящего налогового органа официальное разрешение в виде докладной (служебной) записки.

Для перевода налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль организаций в "Реестр деклараций ЮЛ, не подлежащих обработке" или "Реестр деклараций ФЛ, не подлежащих обработке" необходимо перейти по следующему пути в дереве документов ПК "СЭОД": Ввод и обработка налоговых документов/Документы с начислениями/Документы налогоплательщиков ЮЛ/Налоговые декларации ЮЛ/ветка "Отзыв (аннулирование) деклараций ЮЛ (НДС, прибыль

Налог на прибыль организаций (Глава 25 НК РФ)

с 1 января 2019 года

23 апреля 2018 года

N113-ФЗ

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ
В СТАТЬИ 255 И 270 ЧАСТИ ВТОРОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА

Статья 1

Внести в часть вторую Налогового [кодекса](#) Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, N 32, ст. 3340; 2001, N 33, ст. 3413; 2002, N 22, ст. 2026; N 30, ст. 3033; 2003, N 28, ст. 2886; 2004, N 35, ст. 3607; 2005, N 1, ст. 30; N 24, ст. 2312; N 52, ст. 5581; 2006, N 31, ст. 3436; 2007, N 22, ст. 2563; N 31, ст. 4013; N 49, ст. 6071; 2008, N 18, ст. 1942; N 30, ст. 3614; N 49, ст. 5723; N 52, ст. 6237; 2009, N 29, ст. 3598; N 30, ст. 3739; N 51, ст. 6155; 2010, N 19, ст. 2291; N 31, ст. 4198; N 32, ст. 4298; N 49, ст. 6409; 2011, N 1, ст. 37; N 24, ст. 3357; N 45, ст. 6335; N 47, ст. 6611; N 49, ст. 7014, 7037; 2012, N 19, ст. 2281; N 49, ст. 6751; 2013, N 23, ст. 2866; N 30, ст. 4081; 2014, N 8, ст. 737; N 16, ст. 1835; N 30, ст. 4220; N 48, ст. 6647, 6663; 2015, N 1, ст. 13, 16; N 10, ст. 1402; N 27, ст. 3968; N 48, ст. 6692; 2016, N 1, ст. 18; N 18, ст. 2504; N 27, ст. 4182; N 49, ст. 6844; 2017, N 49, ст. 7307, 7316) следующие изменения:

1) в [части второй статьи 255](#):

а) [абзац девятый пункта 16](#) изложить в следующей редакции:

"Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, и расходы, **указанные в пункте 24.2 настоящей части, в совокупности не могут превышать 6 процентов от суммы расходов на оплату труда.**";

б) [дополнить](#) пунктом 24.2 следующего содержания:

"24.2) расходы на оплату услуг по организации туризма, санаторно-курортного лечения и отдыха на территории Российской Федерации в соответствии с договором о реализации туристского продукта, оказанных работникам, их супругам, родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет, а также детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 24 лет, обучающимся по очной форме обучения в образовательных организациях, бывшим подопечным (после прекращения опеки или попечительства) в возрасте до 24 лет, обучающимся по очной форме обучения в образовательных организациях.

В целях настоящего пункта услугами по организации **туризма, санаторно-курортного лечения и отдыха** на территории Российской Федерации признаются следующие услуги, оказанные по договору о реализации туристского продукта, **заключенному работодателем с туроператором или турагентом:**

услуги по перевозке туриста по территории Российской Федерации воздушным, водным, автомобильным и (или) железнодорожным транспортом до пункта назначения и обратно либо по иному согласованному в договоре о реализации туристского продукта маршруту;

услуги проживания туриста в гостинице (гостиницах) или ином (иных) средстве (средствах) размещения, объекте санаторно-курортного лечения и отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, включая услуги питания туриста, если услуги питания предоставляются в комплексе с услугами проживания в гостинице или ином средстве размещения, объекте санаторно-курортного лечения и отдыха;

услуги по санаторно-курортному обслуживанию;

экскурсионные услуги.

Указанные в настоящем пункте расходы учитываются в размере фактически произведенных расходов на услуги по организации туризма, санаторно-курортного лечения и отдыха на территории Российской Федерации, **но не более 50 000 рублей в совокупности за налоговый период на каждого из граждан, перечисленных в абзаце первом настоящего пункта, и при условии выполнения требования, установленного абзацем девятым пункта 16 настоящей части;**";

2) [пункт 29 статьи 270](#) после слова "путешествий" дополнить словами ", если иное не предусмотрено пунктом 24.2 части второй статьи 255 настоящего Кодекса".

Статья 2

1. Настоящий Федеральный закон вступает в силу по истечении одного месяца со дня его официального опубликования, но не ранее 1-го числа очередного [налогового периода](#) по налогу на прибыль организаций.

2. Положения [статей 255 и 270](#) Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции настоящего Федерального закона) **применяются к договорам о реализации туристского продукта, заключенным начиная с 1 января 2019 года.**

Президент
Российской Федерации
В.ПУТИН

Москва, Кремль
23 апреля 2018 года
N 113-ФЗ

Вопрос: Об учете в целях налога на прибыль расходов на оплату услуг по организации туризма и отдыха в РФ работникам и членам их семей с 01.01.2019.

Ответ:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Департамент налоговой и таможенной политики рассмотрел обращение и сообщает следующее.

Федеральным [законом](#) от 23.04.2018 N 113-ФЗ "О внесении изменений в статьи 255 и 270 части второй Налогового кодекса Российской Федерации" внесены изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - НК РФ), в соответствии с которыми статья 255 НК РФ дополняется [пунктом 24.2](#), предусматривающим предоставление права налогоплательщикам относить в состав расходов на оплату труда для целей налогообложения налогом на прибыль затраты, понесенные работодателем на оплату услуг по организации туризма и отдыха на территории Российской Федерации по договору (договорам) о реализации туристского продукта, заключенному работодателем с туроператором (турагентом) в пользу работников (и членов их семей).

Согласно данному [пункту](#) с 1 января 2019 года работодатели смогут учитывать в составе расходов на оплату труда затраты на оплату таких услуг, оказанных на основании договора о реализации туристского продукта работнику, его супруге (супругу), родителям, детям (в том числе усыновленным) в возрасте до 18 лет, подопечным в возрасте до 18 лет, а также детям работника (в том числе усыновленным) в возрасте до 24 лет, обучающимся по очной форме обучения в образовательной организации, бывшим подопечным (после прекращения опеки или попечительства) в возрасте до 24 лет, обучающимся по очной форме обучения в образовательной организации.

При этом согласно [статье 1](#) Федерального закона от 24.11.1996 N 132-ФЗ "Об основах туристской деятельности в Российской Федерации" под туристским продуктом следует понимать комплекс услуг по перевозке и размещению, оказываемых за общую цену (независимо от включения в общую цену стоимости экскурсионного обслуживания и (или) других услуг) по договору о реализации туристского продукта.

Таким образом, расходы на оплату вышеупомянутых услуг, оказываемых работнику и соответствующим членам семьи работника, будут учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций только на основании договора о реализации туристского продукта, заключенного работодателем с туроператором или турагентом.

При этом расходы на оплату аналогичных услуг, в случае если они оказываются на основании договоров, заключенных работодателем непосредственно с исполнителями данных услуг (гостиницами, перевозчиками, экскурсоводами (гидами) и другими), не могут учитываться в составе расходов на оплату труда по основаниям [пункта 24.2 статьи 255](#) НК РФ.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

13.07.2018

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ (Глава 30 НК РФ)

С 1 января 2019 года [движимое имущество](#) не относится к налогооблагаемым объектам в редакции [Федерального закона от 03.08.2018 N 302-ФЗ](#). Поэтому в отношении него российские и иностранные организации не должны исчислять и уплачивать налог, а также представлять в инспекцию отчетность.

Чтобы определить, относится объект к движимому или недвижимому имуществу, нужно проверить, включен ли он в ЕГРН.

Если записи в реестре нет, необходимо установить, есть ли основания, подтверждающие:

- 1 ⌚ связь объекта с землей;
- 2 ⌚ невозможность переместить его без несоразмерного ущерба назначению.

Основаниями являются, например, документы технического учета, технической инвентаризации в качестве недвижимости; разрешения на строительство (ввод в эксплуатацию); проектная документация на создание объекта.

Такие рекомендации налоговым органам дала ФНС России в [Письме](#) от 02.08.2018 N БС-4-21/14968@.

Перечень недвижимого имущества, которое не является объектом налогообложения, предусмотрен [п. 4 ст. 374](#) НК РФ, [пп. "в" п. 19 ст. 2](#) Федерального закона от 03.08.2018 N 302-ФЗ. В частности, это:

- 1 ⌚ земельные участки;
- 2 ⌚ [водные объекты](#) и другие [природные ресурсы](#) (например, искусственный водоем);
- 3 ⌚ [объекты культурного наследия](#) федерального значения: памятники истории и культуры;
- 4 ⌚ суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

В отношении указанного недвижимого имущества российские и иностранные организации не должны исчислять и уплачивать налог, а также представлять в инспекцию отчетность.

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПРИКАЗ

от 4 октября 2018 г. N ММВ-7-21/575@

О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В ПРИЛОЖЕНИЯ К ПРИКАЗУ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ОТ 31.03.2017 N ММВ-7-21/271@

1. Внести в приложения к [приказу](#) Федеральной налоговой службы от 31.03.2017 N ММВ-7-21/271@ "Об утверждении форм и форматов представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций и налогового расчета по авансовому платежу по налогу на имущество организаций в электронной форме и порядков

их заполнения" (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 12.04.2017, регистрационный номер 46348) следующие изменения:

1.1. **Приложение N 1 "Налоговая декларация по налогу на имущество организаций"** изложить в редакции согласно **приложению N 1** к настоящему приказу;

(Выдержки из Главы 30 «Налог на имущество организаций»)

Статья 374. Объект налогообложения (в редакции с 1 января 2019 года) в связи с изменениями, внесенными

1. Объектами налогообложения для российских организаций признается **недвижимое имущество** (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по **концессионному соглашению**), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в **порядке**, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено **статьями 378, 378.1 и 378.2** настоящего Кодекса.

2. Объектами налогообложения для **иностраннх организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства**, признаются недвижимое имущество, относящееся к объектам **основных средств**, недвижимое имущество, полученное по концессионному соглашению.

(в ред. Федерального **закона** от 03.08.2018 N 302-ФЗ)

В целях настоящей главы иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в **порядке**, установленном в Российской Федерации для ведения бухгалтерского учета.

4. Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (**водные объекты** и другие **природные ресурсы**);

2) имущество, принадлежащее на **праве** оперативного управления федеральным органам исполнительной власти и федеральным государственным органам, в которых **законодательством** Российской Федерации предусмотрена военная и (или) **приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации**;

(в ред. Федеральных законов от 28.11.2009 **N 283-ФЗ**, от 04.06.2014 **N 145-ФЗ**)

3) объекты, признаваемые объектами культурного наследия (памятниками истории и культуры) народов Российской Федерации федерального значения в установленном законодательством Российской Федерации **порядке**;

(пп. 3 введен Федеральным **законом** от 29.11.2012 N 202-ФЗ)

4) ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ и хранилища радиоактивных отходов;

(пп. 4 введен Федеральным **законом** от 29.11.2012 N 202-ФЗ)

5) ледоколы, суда с ядерными энергетическими установками и суда атомно-технологического обслуживания;

(пп. 5 введен Федеральным **законом** от 29.11.2012 N 202-ФЗ)

6) **космические объекты**;

(пп. 6 введен Федеральным **законом** от 29.11.2012 N 202-ФЗ)

7) суда, зарегистрированные в Российском международном **реестре судов**;

(пп. 7 введен Федеральным **законом** от 29.11.2012 N 202-ФЗ)

ст. 374. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018) {КонсультантПлюс}

Статья 375. Налоговая база

1. Налоговая база определяется как **среднегодовая стоимость** имущества, признаваемого объектом налогообложения, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

2. Налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость, указанная в Едином государственном реестре недвижимости по состоянию на 1 января года налогового периода, с учетом особенностей, предусмотренных **статьей 378.2** настоящего Кодекса.

(в ред. Федерального **закона** от 03.08.2018 N 334-ФЗ)

ст. 375. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 03.08.2018) {КонсультантПлюс}

П. 15 ст. 378.2 (в ред. ФЗ от 03.08.2018 N 334-ФЗ) в части установления порядка применения измененной в течение налогового периода кадастровой стоимости **применяется к сведениям об изменении кадастровой стоимости, внесенным в ЕГРН по основаниям, возникшим с 01.01.2019.**

15. Изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения в течение налогового периода не учитывается при определении налоговой базы в этом и предыдущих налоговых периодах, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.

Изменение кадастровой стоимости объекта налогообложения вследствие изменения качественных и (или) количественных характеристик этого объекта налогообложения учитывается при определении налоговой базы **со дня внесения в Единый государственный реестр недвижимости сведений, являющихся основанием для определения кадастровой стоимости.**

В случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения **вследствие исправления технической ошибки** в сведениях Единого государственного реестра недвижимости о величине кадастровой стоимости, **а также в случае уменьшения кадастровой стоимости в связи с исправлением ошибок, допущенных при определении кадастровой стоимости**, пересмотром кадастровой стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или решению суда в случае недостоверности сведений, использованных при определении кадастровой стоимости, сведения об измененной кадастровой стоимости, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, **учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения сведений об изменяемой кадастровой стоимости.**

В случае изменения кадастровой стоимости объекта налогообложения на основании установления его рыночной стоимости по решению комиссии по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости или **решению суда** сведения о кадастровой стоимости, установленной решением указанной комиссии или решением суда, внесенные в Единый государственный реестр недвижимости, учитываются при определении налоговой базы начиная с даты начала применения для целей налогообложения кадастровой стоимости, **являющейся предметом оспаривания.**

(п. 15 в ред. Федерального [закона](#) от 03.08.2018 N 334-ФЗ)

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 1 октября 2018 г. N БС-4-21/19038@

О КРИТЕРИЯХ РАЗГРАНИЧЕНИЯ ВИДОВ ИМУЩЕСТВА (ДВИЖИМОЕ ИЛИ НЕДВИЖИМОЕ) В ЦЕЛЯХ ПРИМЕНЕНИЯ ГЛАВЫ 30 НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральная налоговая служба во исполнение пункта 9 протокола совещания у заместителя Председателя Правительства Российской Федерации Д.Н. Козака от 19.09.2018 N ДК-П9-166пр, а также в связи с запросами о критериях разграничения видов имущества (движимое или недвижимое) в целях применения норм [главы 30](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс), в том числе о предоставлении налоговой льготы в отношении движимого имущества, предусмотренной [пунктом 25 статьи 381](#) Налогового кодекса, и об исключении с 01.01.2019 движимого имущества из объектов налогообложения ([пункт 1 статьи 374](#) Налогового кодекса с изменениями, внесенными Федеральным [законом](#) от 03.08.2018 N 302-ФЗ), сообщает.

Глава 30 Налогового кодекса не содержит определения понятия "движимое" и "недвижимое имущество". С учетом [статьи 11](#) Налогового кодекса в таком случае необходимо использовать определения, содержащиеся в иных отраслях законодательства.

Согласно [пункту 2 статьи 130](#) Гражданского кодекса Российской Федерации (далее - Гражданский кодекс), вещи, не относящиеся к недвижимости, признаются движимым имуществом.

В свою очередь, исходя из [пункта 1 статьи 130](#) Гражданского кодекса к недвижимым вещам относятся земельные участки и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам также относятся помещения и машино-места.

Федеральным законом к недвижимым вещам может быть отнесено иное имущество. В частности, согласно [статье 15](#) Жилищного кодекса Российской Федерации, к недвижимости относятся все виды жилых помещений (жилой, в том числе многоквартирный, дом и его часть, квартира и ее часть, комната). В соответствии с Федеральным [законом](#) от 13.07.2015 N 218-ФЗ "О государственной регистрации недвижимости" к объектам, регистрируемым в Едином государственном реестре недвижимости (далее - ЕГРН), относятся жилые строения ([пункт 9 части 5 статьи 8](#)). В [приложении](#) к Федеральному закону от 10.01.2003 N 19-ФЗ "О выборах Президента Российской Федерации" к недвижимости отнесены дачи и гаражи.

Поскольку иное не предусмотрено нормативными правовыми актами, при определении понятий "здание", "сооружение", "помещение" предлагаем учитывать соответствующие нормы Федерального [закона](#) от 30.12.2009 N 384-ФЗ "Технический регламент о безопасности зданий и сооружений"; при определении "объекта незавершенного строительства" - разъяснения в [пункте 38](#) постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации".

В соответствии со [статьей 131](#) Гражданского кодекса и Федеральным [законом](#) "О государственной регистрации недвижимости" вещные права на объекты недвижимости подлежат государственной регистрации в ЕГРН.

Вместе с тем, целесообразно учитывать выводы, содержащиеся в [определении](#) Верховного Суда Российской Федерации от 07.04.2016 по делу N 310-ЭС15-16638. Суд отметил, что вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств ([абзац первый пункта 1 статьи 130](#) Гражданского кодекса), либо в силу прямого указания федерального закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей ([абзац второй пункта 1 статьи 130](#) Гражданского кодекса). По смыслу [статьи 131](#) Гражданского кодекса закон в целях обеспечения стабильности гражданского оборота устанавливает необходимость государственной регистрации вещных прав на недвижимость. При этом, по общему правилу, государственная регистрация права на вещь не является обязательным условием для признания ее объектом недвижимости. Данный вывод содержится также в [определении](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 30.09.2015 N 303-ЭС15-5520.

Таким образом, предусмотренные Гражданским [кодексом](#) основания для определения вида объектов имущества устанавливаются в каждом случае в соответствии с вышеперечисленными правовыми нормами об условиях (критериях) для признания вещи движимым или недвижимым имуществом.

Для выявления оснований отнесения объекта имущества к недвижимости целесообразно исследовать: наличие записи об объекте в ЕГРН; при отсутствии сведений в ЕГРН - наличие оснований,

подтверждающих прочную связь объекта с землей и невозможность перемещения объекта без несоразмерного ущерба его назначению, например, для объектов капитального строительства - наличие документов технического учета или технической инвентаризации, разрешений на строительство и (или) на ввод объекта в эксплуатацию (при их необходимости), проектной документации, заключения экспертизы или иных документов, в которых содержатся сведения о соответствующих характеристиках объектов, и т.п.

Обращаем внимание на [постановление](#) Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 24.09.2013 N 1160/13 по делу N А76-1598/2012, в котором указано, что по смыслу гражданского законодательства право собственности (право хозяйственного ведения и оперативного управления) может быть зарегистрировано лишь в отношении тех вещей, которые, обладая признаками недвижимости, способны выступать в гражданском обороте в качестве отдельных объектов гражданских прав.

Учитывая изложенное, при отсутствии записей об объекте имущества в ЕГРН основания для применения норм [главы 30](#) НК РФ, зависящих от вида объекта имущества (движимое или недвижимое), определяются исходя из вышеперечисленных нормативных правовых актов и сложившейся судебной практики.

Доведите разъяснения до сотрудников налоговых органов, осуществляющих администрирование налогообложения имущества организаций.

Настоящее письмо носит сугубо информационно-справочный (рекомендательный) характер, не содержит положений, препятствующих непосредственному применению нормативных правовых актов, в т.ч. в понимании, отличном от изложенного, и не является официальным (общеобязательным) разъяснением законодательства.

Действительный
государственный советник
Российской Федерации
2 класса
С.Л.БОНДАРЧУК

Зарегистрировано в Минюсте России 10 мая 2018 г. N 51034

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПРИКАЗ
от 18 апреля 2018 г. N 83н

**ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРОГРАММЫ
РАЗРАБОТКИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА 2018 - 2020 ГГ. И О ПРИЗНАНИИ УТРАТИВШИМ СИЛУ ПРИКАЗА
МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ 7 ИЮНЯ
2017 Г. N 85Н "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРОГРАММЫ РАЗРАБОТКИ
ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА 2017 -
2019 ГГ. И О ПРИЗНАНИИ УТРАТИВШИМ СИЛУ ПРИКАЗА
МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ОТ 23 МАЯ
2016 Г. N 70Н "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРОГРАММЫ РАЗРАБОТКИ
ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА 2016 - 2018 ГГ."**

В соответствии со [статьями 23, 26, частью 1 статьи 30](#) Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, N 50, ст. 7344; 2013, N 30, ст. 4084; 2014, N 45, ст. 6154) и [подпунктом 5.2.21\(3\)](#) Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 г. N 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, N 31, ст. 3258; 2012, N 44, ст. 6027), по согласованию с Центральным банком Российской Федерации приказываю:

1. Утвердить прилагаемую [программу](#) разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг.

2. Признать утратившим силу [приказ](#) Министерства финансов Российской Федерации от 7 июня 2017 г. N 85н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 - 2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. N 70н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 - 2018 гг." (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 29 июня 2017 г., регистрационный номер 47210).

Министр
А.Г.СИЛУАНОВ

Согласовано:
Центральный банк
Российской Федерации
Председатель Центрального банка
Российской Федерации
12.04.2018
Э.С.НАБИУЛЛИНА

*Утверждена
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от 18.04.2018 N 83н*

**ПРОГРАММА
РАЗРАБОТКИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА 2018 - 2020 ГГ.**

<i>N n/ n</i>	<i>Рабочее наименование проекта стандарта</i>	<i>Срок представления уведомления о разработке проекта стандарта</i>	<i>Срок представления проекта стандарта в Совет по стандартам бухгалтерского учета</i>	<i>Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения</i>	<i>Ответственные исполнители (разработчики проектов стандартов)</i>
1. Разработка федеральных стандартов бухгалтерского учета					
1.1	Запасы	представлено	представлено	2019	Фонд "НРБУ "БМЦ" <u><1></u>
1.2	Нематериальные активы	представлено	представлено	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.3	Аренда	представлено	представлено	2022	Минфин России
1.4	Основные средства	представлено	представлено	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.5	Незавершенные капитальные вложения	представлено	представлено	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.6	Дебиторская и кредиторская задолженности (включая долговые затраты)	представлено	III кв. 2018 г.	2020	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.7	Документы и документооборот в бухгалтерском учете	II кв. 2018 г.	IV кв. 2018 г.	2020	Минфин России
1.8	Доходы	IV кв. 2018 г.	II кв. 2019 г.	2022	НП "ИПБ России" <u><2></u>
1.9	Некоммерческая деятельность	IV кв. 2018 г.	II кв. 2019 г.	2021	Фонд "НРБУ "БМЦ"
1.10	Бухгалтерская отчетность	I кв. 2019 г.	III кв. 2019 г.	2021	Минфин России
1.11	Участие в зависимых организациях и совместная	II кв. 2019 г.	III кв. 2019 г.	2021	Минфин России

	<i>деятельность</i>				
1.12	<i>Расходы</i>	<i>IV кв. 2019 г.</i>	<i>II кв. 2020 г.</i>	<i>2022</i>	<i>НП "ИПБ России"</i>
1.13	<i>Финансовые инструменты</i>	<i>I кв. 2020 г.</i>	<i>III кв. 2020 г.</i>	<i>2022</i>	<i>Фонд "НРБУ "БМЦ"</i>
1.14	<i>Добыча полезных ископаемых</i>	<i>I кв. 2020 г.</i>	<i>IV кв. 2020 г.</i>	<i>2022</i>	<i>Фонд "НСФО" <u><3></u></i>
<i>2. Разработка изменений в федеральные стандарты бухгалтерского учета</i>					
2.1	<i>Изменения в <u>ПБУ 18/02</u> "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" <u><4></u></i>	<i>представлен о</i>	<i>II кв. 2018 г.</i>	<i>2020</i>	<i>Минфин России</i>
2.2	<i>Изменения в <u>ПБУ 13/2000</u> "Учет государственной помощи" <u><5></u></i>	<i>представлен о</i>	<i>II кв. 2018 г.</i>	<i>2020</i>	<i>Минфин России</i>
2.3	<i>Изменения в <u>ПБУ 16/02</u> "Информация по прекращаемой деятельности" <u><6></u></i>	<i>II кв. 2018 г.</i>	<i>III кв. 2018 г.</i>	<i>2020</i>	<i>Минфин России</i>

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА Материальные запасы

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к формированию в бухгалтерском учете информации о запасах организаций.

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора.

Настоящий Стандарт может не применяться организацией, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, при условии, что такая организация является микропредприятием и (или) характер деятельности организации не предполагает наличие существенных остатков запасов. При этом затраты, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны были бы включаться в стоимость запасов, признаются расходом периода, в котором были понесены.

Настоящий Стандарт может не применяться в отношении запасов, предназначенных для управленческих нужд, при условии, что затраты на их приобретение (создание) признаются расходами периода, в котором они были понесены, и раскрытия данного факта в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

3. В целях бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.

Запасами, в частности, являются:

а) сырье, топливо, материалы, запасные части, предназначенные для использования при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

б) инструменты, инвентарь, спецодежда, спецоснастка, оборудование, тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве и продаже продукции, товаров, выполнении работ, оказании услуг;

в) готовая продукция, предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

г) товары, приобретенные у других лиц, и предназначенные для перепродажи в ходе обычной деятельности организации;

д) **переданные покупателю** (перевозчику) товары, продукция, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;

е) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, полуфабрикаты собственного производства;

ж) затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг, в отношении которых организация еще не признала соответствующую выручку;

з) **объекты интеллектуальной собственности, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации;**

и) **объекты недвижимого имущества, приобретенные или созданные (находящиеся в процессе создания) для целей продажи в ходе обычной деятельности организации.**

4. Запасами не являются:

а) сырье, материалы, продукция и другие объекты, предназначенные для использования при создании **внеоборотных активов организации;**

б) животные и растения, используемые для получения сельскохозяйственной продукции;

в) финансовые активы, включая предназначенные для перепродажи;

г) материальные ценности других лиц, находящиеся у организации в связи с оказанием ею услуг этим лицам **по закупке, хранению, транспортировке, переработке, продаже и осуществлению иных действий с такими ценностями (по договорам комиссии, агентирования, ответственного хранения, переработки давальческого сырья, экспедиции, транспортировки и др.).**

5. Настоящий Стандарт применяется также для учета **внеоборотных активов (за исключением финансовых активов)**, использование которых прекращено и возобновление их использования не предполагается в связи с принятием решения об их продаже (далее – **долгосрочные активы к продаже**). **Долгосрочными активами к продаже считаются также предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции. Долгосрочные активы к продаже учитываются в качестве оборотных активов обособленно от запасов.**

6. В настоящем Стандарте используются термины в следующих значениях:

Себестоимость запасов – определяемая в соответствии с настоящим Стандартом сумма фактических затрат, понесенных с целью извлечения экономических выгод от запасов.

Чистая стоимость продажи запасов – предполагаемая цена, по которой организация способна продать запасы в том виде, в котором организация обычно их продает, за вычетом

предполагаемых затрат необходимых для завершения производства и переработки запасов, подготовки их к продаже и осуществления продажи.

II. Признание и единица учета

7. Запасы признаются в качестве актива в тот момент, когда организацией понесены связанные с этими запасами затраты, при соблюдении условий, установленных пунктом 8 настоящего Стандарта. Под затратами понимается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств. *При этом не считается затратами предоплата (уплата денежных средств авансом) поставщику (подрядчику) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг.*

В целях настоящего Стандарта к осуществлению организацией затрат приравнивается выпуск ею собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличение уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда и т.п.), а также **получение некоммерческой организацией имущества в качестве целевого финансирования** или безвозмездное получение коммерческой организацией имущества от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), вне зависимости от изменений при этом уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда.

8. Запасы признаются в качестве актива при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации);*
- б) сумма понесенных затрат или приравниваемая к ней величина может быть определена.*

9. Единица учета запасов устанавливается организацией таким образом, чтобы обеспечить формирование в бухгалтерском учете необходимой информации о запасах в зависимости от их вида. Единицей учета запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа, отдельный объект. **Единицы учета запасов, определенные изначально при их признании, могут впоследствии изменяться исходя из новых обстоятельств.**

III. Оценка при признании

10. Запасы признаются по себестоимости (за исключением случая, указанного в пункте 25 настоящего Стандарта). **В себестоимость запасов включаются фактические затраты на их приобретение, заготовку, переработку, производство, доставку до места их использования или продажи, приведение в состояние, необходимое для их использования или продажи.** Себестоимость запасов формируется на всех стадиях операционного цикла организации по мере осуществления соответствующих затрат, в отношении которых соблюдаются условия, установленные пунктом 8 настоящего Стандарта.

11. При приобретении запасов в их себестоимость включаются непосредственно связанные с их приобретением:

- а) суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, определяемые с учетом особенностей, предусмотренных пунктами 12 – 15 настоящего Стандарта;*
- б) затраты на уплату невозмещаемых в соответствии с законодательством сумм налогов, таможенных пошлин и сборов;*
- в) вознаграждения, уплачиваемые за посреднические и иные услуги;*
- г) иные затраты.*

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, **может считать себестоимостью приобретенных запасов цену поставщика без учета особенностей**, предусмотренных пунктами 12, 13 настоящего Стандарта, и без включения затрат, указанных в пункте 18 настоящего Стандарта. *При этом затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов (помимо цены поставщика), признаются расходом периода, в котором были понесены.*

12. *Суммы, уплаченные и (или) подлежащие уплате поставщику, включаются в себестоимость запасов с учетом всех скидок, уступок, премий, и иных поощрений, предоставляемых организации в связи с приобретением запасов, вне зависимости от формы их предоставления.*

13. При приобретении запасов на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или установленный организацией меньший срок, себестоимость запасов формируется исходя из суммы, которая была бы уплачена организацией при отсутствии указанной отсрочки (рассрочки). **Разница между указанной суммой и номинальной величиной подлежащих уплате в будущем денежных средств учитывается в порядке, установленном для учета процентных затрат в течение периода отсрочки (рассрочки).**

14. При приобретении организацией запасов по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) полностью или частично неденежными средствами, себестоимостью запасов считается (в соответствующей части) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг.

Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности.

В случае невозможности определения справедливой стоимости передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг себестоимостью приобретаемых запасов считается их справедливая стоимость.

При невозможности определения справедливой стоимости как передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг, так и приобретаемых запасов их себестоимостью считается балансовая стоимость передаваемых активов, фактические затраты на выполнение работ,

оказание услуг. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может определять себестоимость запасов указанным образом вне зависимости от возможностей определения справедливой стоимости.

15. Себестоимостью запасов, которые коммерческая организация получает от своих акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию) или некоммерческая организация получает в качестве целевого финансирования, считается их справедливая стоимость. В случае невозможности определения указанной стоимости запасы не признаются в связи с несоблюдением условия признания, предусмотренного пунктом 8 настоящего Стандарта.

16. Себестоимостью запасов, остающихся от выбытия, в том числе частичного, основных средств и других внеоборотных активов, или извлекаемых в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции и иных аналогичных действий, считается наименьшая из следующих величин:

- а) стоимость, по которой учитываются аналогичные запасы, используемые организацией в своем операционном цикле;
- б) сумма балансовой стоимости списываемых активов и затрат, фактически понесенных в связи с демонтажем и разборкой объектов, извлечением запасов, приведением их в состояние, необходимое для их использования.

17. Себестоимостью долгосрочных активов к продаже, указанных в пункте 5 настоящего Стандарта, на момент переклассификации соответствующих внеоборотных активов считается балансовая стоимость переклассифицированных внеоборотных активов.

18. В себестоимость запасов также включаются:

- а) затраты на заготовку и доставку запасов до места использования;
- б) затраты на доведение запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях и (или) продаже, в том числе затраты на доработку, улучшение свойств, сортировку, фасовку, упаковку, придание товарного вида, доставку до места продажи;
- в) затраты на получение информационных и консультационных услуг в связи с приобретением и (или) созданием запасов;
- г) *величина возникшего при приобретении или создании запасов оценочного обязательства по демонтажу, утилизации запасов и восстановлению окружающей среды на занимаемом ими участке;*
- д) связанные с запасами проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива.

19. В себестоимость запасов при их создании, производстве, переработке на разных стадиях операционного цикла организации включаются затраты, непосредственно связанные с осуществлением и обеспечением производственного процесса (стоимость сырья и материалов, вознаграждения работникам и связанные с ними социальные выплаты, оплата услуг третьих лиц, амортизация внеоборотных активов, затраты на содержание и обслуживание внеоборотных активов и др.).

В случае, если результатом производства является *выпуск более одного вида продукции (работ, услуг), те затраты, которые не могут быть отнесены на производство конкретного вида продукции (работ, услуг), распределяются между этими видами установленным организацией обоснованным способом.*

20. В себестоимость запасов не включаются:

- а) возмещаемые в соответствии с законодательством косвенные налоги (налог на добавленную стоимость, акцизы);
- б) затраты, обусловленные ненадлежащей организацией производственного процесса, такие как сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;
- в) затраты, обусловленные авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- г) обесценение других активов, независимо от того, использовались ли эти активы в производстве запасов;
- д) управленческие расходы;
- е) расходы на хранение запасов, за исключением случаев, когда хранение является частью технологии производства или обусловлено условиями закупки;
- ж) расходы на продажу;
- з) расходы на рекламу и продвижение запасов на рынке;
- и) расходы на внутреннее перемещение запасов, за исключением случаев, когда такое перемещение является частью технологии производства;
- к) иные затраты, осуществление которых не является необходимым для приобретения, заготовки, переработки, производства запасов, доставки их до места использования или продажи, приведения в состояние, необходимое для их использования или продажи.

21. В случае если загрузка производственных мощностей в отчетном периоде значительно снизилась по сравнению с нормальным (обычным) уровнем (за исключением случаев прогнозируемых сезонных колебаний объемов производства), организация включает в себестоимость запасов общепроизводственные затраты в следующем порядке. Переменные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов в полной сумме. Условно постоянные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость запасов только в части, пропорциональной отношению объема выпущенной в отчетном периоде продукции к объему выпуска продукции при нормальной (обычной) загрузке производственных мощностей.

Оставшаяся часть условно постоянных общепроизводственных затрат признается расходом отчетного периода.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может все общепроизводственные затраты вне зависимости от объемов производства признавать расходом периода, в котором эти затраты были понесены, не включая их в себестоимость запасов.

22. Организации со сложным производственным процессом или большим объемом номенклатуры готовой продукции, товаров вправе определять себестоимость **запасов, используя вместо фактически понесенных затрат плановые** (нормативные) **затраты**. При использовании данного способа организация определяет себестоимость запасов как плановую (нормативную) величину затрат на приобретение, производство и переработку запасов. Плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья и материалов, труда, других ресурсов и загрузки производственных мощностей и подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

23. Организации розничной торговли с большим объемом номенклатуры товаров вправе определять себестоимость товаров, используя вместо фактических затрат суммы, определяемые исходя из цен продажи товаров. При использовании данного способа организация определяет себестоимость товаров по ценам их продажи, уменьшенным на величину **торговых наценок**. При этом организация вправе учитывать торговую наценку обособленно от товаров, учитываемых по ценам их продажи. В таком случае в бухгалтерском балансе товары должны представляться за вычетом торговой наценки. **Величина торговых наценок подлежит регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями закупки и продажи товаров.**

24. Разница между суммой, включаемой в себестоимость запасов в соответствии с пунктами 22 или 23 настоящего Стандарта, и суммой фактических затрат корректирует сумму расходов, признаваемых в соответствии с пунктом 34 настоящего Стандарта, в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена.

25. Организации сельского, лесного и рыбного хозяйства, а также организации, осуществляющие торговлю товарами на организованных торгах, вправе оценивать запасы при их признании в качестве актива и на последующие отчетные даты по справедливой стоимости. Организация, принявшая решение оценивать запасы в соответствии с настоящим пунктом, должна в дальнейшем последовательно придерживаться этого решения. Разница между справедливой стоимостью учитываемых в соответствии с настоящим пунктом запасов в момент их признания и затратами на их приобретение признается доходом или расходом периода, в котором эти запасы были признаны. Последующая их дооценка или уценка признается соответственно доходом или расходом в том периоде, в котором изменилась справедливая стоимость запасов. Затраты, связанные с указанными запасами после их признания, признаются расходом периода, в котором были понесены.

IV. Оценка после признания

26. Запасы оцениваются на отчетную дату (если иное не установлено пунктом 25 настоящего Стандарта) по наименьшей из следующих величин:

- а) **себестоимость, определяемая в соответствии с разделом III настоящего Стандарта;**
- б) **чистая стоимость продажи.**

27. В случае если сформированная в бухгалтерском учете стоимость запасов превышает их **чистую стоимость продажи**, запасы уцениваются до чистой стоимости продажи. Признаками возможного превышения текущей стоимости запасов над их чистой стоимостью продажи являются, в частности, **моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта запасов и др.** В случае если чистая стоимость продажи ранее уцененных запасов повышается, такие запасы дооцениваются до их чистой стоимости продажи, но не выше их себестоимости (только в пределах ранее признанной уценки).

28. При оценке чистой стоимости продажи запасов организация исходит из цены продажи запасов в том виде, в котором она обычно их продает. В этой связи **чистая стоимость продажи сырья и материалов, предназначенных для использования в производстве продукции, определяется исходя из предполагаемой цены продажи этой продукции за вычетом предполагаемых затрат на ее производство, подготовку к продаже и осуществление продажи. Соответственно, указанные сырье и материалы не уцениваются до уровня ниже себестоимости, если готовую продукцию, в состав которой они войдут, предполагается продать по себестоимости или выше себестоимости.**

29. Величина уценки запасов до их чистой стоимости продажи признается расходом периода, в котором произошло снижение их стоимости.

Величина дооценки запасов до их чистой стоимости продажи (в пределах ранее признанной их уценки) **относится на уменьшение суммы расходов, признаваемых в соответствии с пунктом 34 настоящего Стандарта, в периоде, когда произошло увеличение чистой стоимости продажи запасов.**

30. Запасы, используемые в целях деятельности некоммерческой организации, оцениваются на отчетную дату по себестоимости.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может оценивать запасы на отчетную дату по себестоимости.

31. Запасы, которые не могут заменять друг друга в производственном процессе и при продажах, оцениваются по стоимости каждой единицы учета таких запасов.

В случае если запасы представляют собой множество взаимозаменяемых (однородных) единиц, их оценка осуществляется одним из следующих способов:

- а) по средневзвешенной стоимости;
- б) ФИФО.

Для оценки запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ оценки. В отношении запасов с несходными свойствами или характером использования могут применяться разные способов оценки.

32. Способ оценки по средневзвешенной стоимости предполагает расчет стоимости каждой единицы учета запасов исходя из средневзвешенной стоимости запасов на начало определенного периода и стоимости запасов, поступивших в течение этого периода. Средневзвешенное значение может рассчитываться периодически или по мере получения каждой новой партии запасов.

33. Способ оценки ФИФО основан на допущении, что запасы используются в последовательности их поступления. Оценка запасов, выбывающих первыми, соответствует оценке первых по времени поступивших запасов. При применении этого способа оценка остающихся запасов производится в оценке последних по времени приобретений.

V. Списание

34. Запасы списываются (прекращают признаваться в качестве актива) при их продаже одновременно с признанием выручки от их продажи. Балансовая стоимость проданных запасов признается расходом периода, в котором признана соответствующая выручка.

35. Не является списанием запасов изменение их физической формы на разных стадиях производственного процесса (использование сырья и материалов в производстве, выпуск готовой продукции, др.), а также передача запасов покупателям до момента признания выручки от их продажи.

36. Помимо указанного в пункте 34 настоящего Стандарта, запасы списываются, если в дальнейшем от их использования или продажи не ожидается поступления экономических выгод (они не могут использоваться в целях деятельности некоммерческой организации). Балансовая стоимость списываемых в соответствии с настоящим пунктом запасов признается расходом периода, в котором данное списание произошло, обособленно от расходов, признаваемых в соответствии с пунктом 34 настоящего Стандарта.

37. В случае если назначение признанных запасов изменяется таким образом, что в новом назначении они не могут далее считаться запасами (например, материалы, ранее предназначавшиеся для производства или перепродажи, предназначаются для создания внеоборотных активов), организация переклассифицирует такие запасы в другой соответствующий вид активов без ретроспективного изменения данных.

VI. Раскрытие информации в отчетности

38. Запасы отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с их классификацией по видам исходя из их характера и функций в хозяйственной жизни организации.

39. В бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- а) себестоимость и накопленная сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи на начало и конец отчетного периода по видам запасов;
- б) себестоимость запасов, признанных в качестве актива за отчетный период по видам запасов;
- в) балансовая стоимость проданных запасов, признанная расходом за отчетный период по видам запасов;
- г) сумма уценки запасов до чистой стоимости продажи, признанная расходом за отчетный период;
- д) сумма дооценки ранее уцененных запасов до чистой стоимости продажи, отнесенная на уменьшение расходов за отчетный период, и раскрытие причин, которые привели к увеличению чистой стоимости продажи запасов;
- е) изменение справедливой стоимости запасов, учитываемых в соответствии с пунктом 25 настоящего Стандарта;
- ж) ограничения имущественных прав организации на запасы, в том числе балансовая стоимость запасов, находящихся в залоге;
- з) способы оценки однородных запасов по их видам;
- и) последствия изменений способов оценки однородных запасов по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
- к) авансы (предварительная оплата) в связи с приобретением запасов за вычетом возмещаемых налогов.

VII. Переходные положения

40. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2019 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

41. Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются **по выбору организации ретроспективно** (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни) **либо перспективно** (только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета). **Организация раскрывает примененный ею порядок изменений учетной политики в связи с началом**

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«Нематериальные активы»**

I. Общие положения

1. Настоящий Стандарт устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организаций.

2. Настоящий Стандарт не применяется организациями государственного сектора. Организации, получающие государственную помощь на создание нематериальных активов, применяют настоящий стандарт с учетом установленных требований к учету государственной помощи.

Настоящий Стандарт может не применяться организациями, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, при условии, что затраты, связанные с нематериальными активами, признаются расходами периода, в котором такие затраты были понесены, и раскрытия данного факта в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. В целях бухгалтерского учета нематериальными активами считаются активы, характеризующиеся совокупностью следующих признаков:

а) *актив не имеет материально-вещественной формы, за исключением материальных объектов, используемых в качестве носителей информации, таких как модель, образец, диск, флэш-карта, пленка, бумажный носитель, др.;*

б) *актив предназначен организацией для использования в ходе ее обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование, для административных целей, либо для использования в целях деятельности некоммерческой организации;*

в) *актив предназначен организацией для использования в течение периода свыше 12 месяцев или свыше обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев (далее – продолжительный период).*

В случае изменения способа получения экономических выгод от нематериального актива так, что он больше не характеризуется совокупностью указанных в настоящем пункте признаков, организация переклассифицирует нематериальный актив в другой соответствующий актив. При этом приближение предполагаемого момента окончания использования нематериального актива (когда до этого момента остается менее 12 месяцев) не является основанием для переклассификации нематериального актива в другой актив.

В случае если организация решает использовать материальный носитель информации, стоимость которого была учтена ранее в первоначальной стоимости нематериального актива, самостоятельно в качестве материального актива, организация переклассифицирует в другой актив соответствующую часть стоимости нематериального актива. При этом подлежащая переклассификации стоимость определяется расчетным путем исходя из предполагаемой суммы затрат на его создание. Например, если организация решает ввести опытный промышленный образец в эксплуатацию в качестве обычного оборудования, она уменьшает стоимость соответствующего нематериального актива на сумму затрат, которые требуются для создания такого же объекта оборудования на основе имеющегося опытного образца, переклассифицируя эту сумму в основные средства.

4. Нематериальными активами в частности являются:

а) права на использование результатов интеллектуальной деятельности (в том числе исключительные и неисключительные);

б) права на осуществление определенных действий (лицензии на добычу полезных ископаемых, заготовление древесины, вылов рыбы, использование радиочастот, др.);

в) приобретенные средства индивидуализации;

г) компьютерные программы;

д) научные и технологические знания (ноу-хау), зафиксированные на носителях способом, позволяющим их использовать независимо от физических лиц.

5. Настоящий Стандарт применяется как в отношении завершенных готовых к использованию объектов, так и находящихся в незавершенном состоянии на любой стадии разработки. *Нематериальные активы, находящиеся в незавершенном состоянии, обозначаются в бухгалтерском учете как «незавершенные разработки».*

6. Настоящий Стандарт не применяется в отношении:

а) финансовых активов;

б) активов, возникающих из договоров страхования;

в) активов, возникающих в связи с вознаграждениями работникам;

г) интеллектуальных и деловых качеств персонала организации, его квалификации и способности к труду;

д) поисковых активов;

- е) нематериальных активов, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности организации;
- ж) нематериальных активов, создаваемых для заказчиков во исполнение договоров по их созданию, за исключением случаев сохранения за исполнителем прав на результаты работ;
- з) отложенных налоговых активов;
- и) активов, возникающих из договоров аренды;
- к) нематериальных активов, использование которых прекращено и возобновление не предполагается в связи с принятием решения об их продаже или другом возмездном отчуждении (далее – долгосрочные активы к продаже).

7. В настоящем Стандарте используются термины в следующих значениях:

Активный рынок – рынок, на котором сделки по купле-продаже актива заключаются с достаточной частотой и в достаточном количестве, чтобы обеспечивать на постоянной основе информацию о цене на этот актив.

Группа нематериальных активов – совокупность однородных нематериальных активов, выделенная для целей бухгалтерского учета исходя из сходного характера их использования в деятельности организации.

Исследования – оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Ликвидационная стоимость – расчетная сумма, которую организация получила бы от выбытия нематериального актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы нематериальный актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Разработки – создание и формализация новых технологий, процессов, программ, систем, материалов, продуктов, услуг до начала их коммерческого использования или производства.

Срок полезного использования – это:

- а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет доступен для использования организацией; или
- б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

8. *Организация вправе не применять настоящий Стандарт в отношении нематериальных активов, стоимость которых по отдельности и в совокупности группы нематериальных активов не существенна для оценки финансового положения организации, при условии, что организация признает затраты, связанные с такими нематериальными активами, расходами периода, в котором такие затраты были понесены, и раскрывает данный факт в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.*

I. Признание и единица учета

9. Нематериальные активы признаются в тот момент, когда организацией понесены связанные с ними затраты, при соблюдении условий, установленных пунктами 10 – 12 настоящего Стандарта. Под затратами понимается выбытие (уменьшение) активов организации или возникновение (увеличение) у нее обязательств. При этом не считается затратами предоплата (уплата денежных средств авансом) поставщику (подрядчику, исполнителю) до момента исполнения им своих договорных обязанностей предоставления товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В целях настоящего Стандарта к осуществлению организацией затрат приравнивается выпуск ею собственных долевых инструментов (эмиссия акций, увеличение уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда, др.) а также получение некоммерческой организацией имущества в качестве целевого финансирования или безвозмездное получение коммерческой организацией имущества от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию), вне зависимости от изменений при этом уставного (складочного) капитала, уставного (паевого) фонда.

10. Нематериальный актив признается при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) актив идентифицируется, то есть, обусловлен наличием у организации соответствующих юридических прав либо может быть отделен от организации и являться предметом гражданско-правовых договоров;
- б) существует высокая вероятность, что понесенные затраты обеспечат организации получение в будущем экономических выгод (цели деятельности некоммерческой организации) в течение продолжительного периода;
- в) организация имеет право на получение экономических выгод от актива и способна ограничить доступ других лиц к этим выгодам;
- г) первоначальная стоимость может быть определена.

Совместная принадлежность другим лицам вместе с организацией прав на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации не является препятствием для признания нематериального актива организацией, за исключением случая, когда такая совместная принадлежность препятствует получению организацией экономических выгод от нематериального актива.

11. В случае самостоятельного создания нематериального актива организацией, такой актив признается по мере осуществления соответствующих затрат при условии, что работы по его созданию характеризуются как разработки в соответствии с пунктом 12 настоящего Стандарта.

Затраты на осуществление работ, характеризующихся как исследования, признаются расходами периода, в котором были понесены.

В случае если нематериальный актив создается организацией в рамках единого проекта, включающего последовательно исследования и разработки, такой актив признается по мере осуществления затрат на его создание, начиная с момента перехода проекта из стадии исследований в стадию разработок. Указанный момент определяется в соответствии с пунктом 12 настоящего Стандарта. Затраты, понесенные до указанного момента, признаются расходами периода, в котором были понесены.

Если в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, организация не может отделить стадию исследований от стадии разработки, то организация учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

12. Работы по созданию нематериального актива считаются разработками, если одновременно выполняются все следующие условия:

- а) руководство организации намерено завершить разработку нематериального актива и использовать его;
- б) завершение разработки нематериального актива и доведение его до состояния, пригодного для использования технически осуществимо;
- в) организация располагает достаточными техническими, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами, необходимыми для завершения разработки нематериального актива и последующего его использования;
- г) организация способна определить затраты, необходимые для разработки нематериального актива;
- д) организация способна использовать нематериальный актив;
- е) известен и понятен способ извлечения экономических выгод от нематериального актива после завершения его разработки, в том числе имеется рынок сбыта продукта, получаемого с использованием нематериального актива, либо нематериальный актив полезен для общехозяйственных или управленческих нужд.

13. Деловая репутация, товарные знаки, фирменные наименования и другие аналогичные объекты признаются исключительно в случае их приобретения у других лиц. Затраты организации на самостоятельное создание указанных активов признаются расходами периода, в котором были понесены.

14. Единицей учета нематериальных активов является существенная часть стоимости нематериальных активов, в отношении которой может быть определен самостоятельный продолжительный период поступления будущих экономических выгод в организацию либо сделан вывод о неопределенности этого периода.

Единицы учета нематериальных активов, определенные изначально при их признании, могут впоследствии изменяться исходя из новых обстоятельств.

II. Оценка при признании

15. Нематериальные активы признаются по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью нематериального актива является сумма фактических затрат организации, непосредственно обеспечивающих его получение. **При этом под получением нематериального актива понимается его приобретение у других лиц, самостоятельное создание (разработка), мероприятия по улучшению (модернизация, модификация, обновление, повышение полезных свойств, продление сроков использования) приведение объекта в то место и в то состояние, в которых организация намерена его использовать.** Указанные затраты включаются в первоначальную стоимость нематериального актива при соблюдении условий их признания, указанных в пунктах 10 – 12 настоящего Стандарта.

16. В первоначальную стоимость нематериальных активов включается:

- а) стоимость приобретаемых у других лиц объектов, указанных в пункте 4 настоящего Стандарта;
- б) стоимость приобретаемых у других лиц сырья, материалов, оборудования и других объектов, которые предполагается потребить (полностью использовать) в процессе получения нематериальных активов;
- в) стоимость работ, услуг, имущественных прав, получаемых за плату у других лиц с целью получения нематериальных активов;
- г) выплаты в связи с регистрацией юридических прав;
- д) затраты на проверку надлежащего функционирования актива;
- е) балансовая стоимость других активов организации (например, запасов), списываемая в связи с их использованием для получения нематериальных активов;
- ж) амортизация внеоборотных активов, используемых при получении нематериальных активов;
- з) заработная плата и любые другие формы вознаграждений работникам организации, труд которых используется для получения нематериальных активов, включая любые оценочные обязательства, возникающие в связи с использованием организацией труда этих работников, а также все связанные с указанными вознаграждениями обязательные социальные платежи (пенсионное, медицинское страхование и др.) и иные выплаты, в том числе, в пользу третьих лиц;
- и) ***проценты и другие долговые затраты, которые в установленном порядке подлежат включению в стоимость актива;***
- к) невозмещаемые в соответствии с законодательством суммы налогов, сборов, пошлин и иных обязательных платежей в бюджет, уплачиваемых (подлежащих уплате) организацией в связи с получением нематериальных активов;

л) иные затраты, непосредственно обеспечивающие получение нематериальных активов.

17. Стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпунктах а) – в) пункта 16 настоящего Стандарта, определяется с учетом любых премий, скидок и иных поощрений, предоставляемых (подлежащих предоставлению) организации или организацией, вне зависимости от формы их предоставления.

18. Стоимость имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпунктах а) – в) пункта 16 настоящего Стандарта, приобретаемых у других лиц на условиях отсрочки (рассрочки) платежа на период, превышающий 12 месяцев или меньший срок, определенный организацией, считается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки). *Разница между указанной суммой и суммой, подлежащей уплате, учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат в течение периода отсрочки (рассрочки).*

19. Стоимость приобретаемого у других лиц имущества, имущественных прав, работ, услуг, указанных в подпунктах а) – в) пункта 16 настоящего Стандарта, оплачиваемых полностью или частично неденежными средствами, считается (в соответствующей части) справедливая стоимость передаваемого имущества, имущественных прав, работ, услуг. Справедливая стоимость определяется в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности. В случае невозможности определения справедливой стоимости передаваемых имущества, имущественных прав, работ, услуг стоимостью приобретаемых имущества, имущественных прав, работ, услуг, считается балансовая стоимость списываемых активов, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг, а также на осуществление сделки.

20. Стоимость имущества, имущественных прав, полученных коммерческой организацией от ее акционеров, собственников, участников, учредителей (в том числе при передаче государственного или муниципального имущества унитарному предприятию) или некоммерческой организацией в качестве целевого финансирования, считается справедливая стоимость указанных объектов.

21. В случае если организация, осуществляющая работы для заказчика во исполнение договора с ним, создает в процессе таких работ нематериальный актив, права на который сохраняются за исполнителем (в том числе в случае совместных прав заказчика и исполнителя на результаты работ), первоначальная стоимость полученного таким образом нематериального актива определяется путем выделения из общей суммы затрат на выполнение работ по договору их доли, приходящейся на нематериальный актив. Указанная доля выделяется обоснованным способом, установленным организацией.

Если при создании нематериального актива получены объекты, соответствующие критериям признания иных активов, такие объекты подлежат переклассификации в соответствующие виды активов по стоимости, выделенной организацией обоснованным способом из первоначальной стоимости нематериального актива.

Затраты, связанные одновременно с несколькими единицами учета нематериальных активов, распределяются между ними обоснованным способом, установленным организацией.

22. В первоначальную стоимость нематериальных активов не включаются:

- а) затраты на деловую репутацию, товарные знаки, фирменные наименования и другие аналогичные объекты, за исключением затрат на их приобретение у других лиц;
- б) затраты на исследования, независимо от того, был ли в результате таких затрат создан нематериальный актив;
- в) подлежащие возмещению в соответствии с законодательством налоги, такие как налог на добавленную стоимость, акцизы;
- г) затраты на текущее обеспечение использования нематериальных активов, поддержание их в рабочем состоянии, в том числе затраты на обновления нематериальных активов, повторяющиеся через непродолжительные периоды;
- д) затраты на внеплановые исправления нематериальных активов в той степени, в которой такие исправления восстанавливают функциональные качества и сроки использования нематериальных активов, но не улучшают и не продлевают их;
- е) затраты, обусловленные ненадлежащей организацией процесса получения нематериальных активов, такие как сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины;
- ж) затраты, обусловленные авариями и другими чрезвычайными ситуациями;
- з) **обесценение других активов**, независимо от того, использовались ли эти активы для получения нематериальных активов;
- и) затраты, которые не могут быть непосредственно соотнесены с получением нематериальных активов, такие как общехозяйственные расходы.
- к) затраты, связанные с продвижением новых продуктов или услуг (в том числе затраты на организацию публичных, презентационных мероприятий, на рекламу и пр.)
- л) затраты, связанные с организацией хозяйственной деятельности в новом месте или с новой категорией клиентов;
- м) убытки, понесенные в период формирования спроса на новые товары, продукцию, работы, услуги в связи с их первым выводом на рынок;
- н) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию;
- о) **затраты на обучение персонала;**
- п) затраты на реорганизацию деятельности;

р) иные затраты, не соответствующие условиям признания нематериальных активов, установленных пунктами 10 – 12 настоящего Стандарта.

IV. Текущая оценка

23. Нематериальные активы оцениваются на отчетную дату по балансовой стоимости. Балансовая стоимость нематериального актива рассчитывается как его первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения. **Первоначальная стоимость и накопленная амортизация нематериального актива могут переоцениваться в соответствии с настоящим Стандартом.**

Организация осуществляет выбор одного из двух способов учета в отношении каждой группы нематериальных активов – с переоценкой либо без переоценки. Способ учета с переоценкой может применяться только в отношении нематериальных активов, торгуемых на активном рынке. **Способ учета с переоценкой не применяется в отношении деловой репутации, товарных знаков, фирменных наименований и других аналогичных объектов.**

Организация не вправе применять разные способы учета к нематериальным активам, входящим в одну группу, за исключением случая, когда часть нематериальных активов одной группы торгуется на активном рынке, а другая часть не торгуется.

В случае изменения способа учета нематериальных активов, такое изменение применяется перспективно.

24. При использовании способа учета без переоценки суммы, включенные в первоначальную стоимость нематериального актива при признании, и суммы начисленной амортизации впоследствии не изменяются.

25. При использовании способа учета с переоценкой нематериальные активы переоцениваются таким образом, чтобы их балансовая стоимость равнялась справедливой стоимости, определяемой по данным активного рынка. Переоценка должна проводиться регулярно. При этом периодичность проведения переоценок выбирается для каждой группы переоцениваемых нематериальных активов исходя из степени изменений их справедливой стоимости так, чтобы балансовая стоимость переоцениваемых нематериальных активов существенно не отличалась от их справедливой стоимости. **Переоценка проводится по состоянию на конец отчетного года, за исключением случаев проведения ее чаще, чем один раз в год.**

26. В случае утраты возможности определять справедливую стоимость переоцененных ранее нематериальных активов с использованием данных активного рынка, использование способа учета с переоценкой в отношении таких активов прекращается. Указанные активы в дальнейшем оцениваются по способу учета без переоценки.

В случае возникновения возможности определять справедливую стоимость нематериальных активов с использованием данных активного рынка, организация может начать (возобновить) использование в отношении таких активов способа учета с переоценкой.

27. Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки нематериальных активов отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток), за исключением той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения нематериальных активов, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка). Сумма осуществленной в отчетном периоде дооценки нематериальных активов признается доходом этого периода в составе прибыли (убытка) в той части, в которой эта дооценка восстанавливает суммы уценки и (или) обесценения нематериальных активов, признанные в прошлых периодах расходом в составе прибыли (убытка).

Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки нематериальных активов признается расходом этого периода в составе прибыли (убытка), за исключением той части, в которой эта уценка уменьшает суммы дооценки нематериальных активов, отраженные в прошлых периодах в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток). Сумма осуществленной в отчетном периоде уценки нематериальных активов отражается в составе совокупного финансового результата этого периода обособленно без включения в прибыль (убыток) в той части, в которой эта уценка уменьшает признанные в таком же порядке в прошлых периодах суммы дооценки нематериальных активов.

28. Суммы переоценки нематериальных активов, отраженные в составе совокупного финансового результата без включения в прибыль (убыток), формируют на сальдовой основе накопленный результат дооценки нематериальных активов, который отражается в бухгалтерском балансе обособленно в составе капитала. Указанный результат списывается на нераспределенную прибыль одним из следующих способов:

а) **единовременно при списании (прекращении признания) нематериального актива, по которому была накоплена дооценка;**

б) **по мере начисления амортизации по нематериальному активу.** В таком случае сумма накопленной дооценки, подлежащая списанию на нераспределенную прибыль, **определяется как положительная разница между величиной амортизации за период, рассчитанной исходя из переоцененной первоначальной стоимости нематериального актива с учетом последней переоценки, и суммой амортизации за этот же период, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости нематериального актива без учета переоценок.**

V. Амортизация

29. Балансовая стоимость нематериального актива погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено настоящим Стандартом. Амортизация отражается в бухгалтерском учете обособленно от первоначальной стоимости нематериального актива и не изменяет эту первоначальную

стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленную амортизацию, которая вычитается из первоначальной стоимости при определении балансовой стоимости нематериального актива.

30. Начисление амортизации по нематериальным активам производится независимо от результатов деятельности экономического субъекта в отчетном периоде.

31. Амортизация начинает начисляться с момента, когда нематериальный актив приведен в местоположение и состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями организации, и когда для начала использования нематериального актива не требуется существенных затрат (далее – момент готовности). В случае если момент готовности наступил в отчетном периоде, при начислении амортизации за этот период принимается в расчет время, истекшее после момента готовности до конца отчетного периода (с учетом существенности).

Начисление амортизации после начала ее начисления не приостанавливается (в том числе в случаях приостановки использования нематериального актива), если иное не установлено настоящим пунктом.

Начисление амортизации приостанавливается в случае, если ликвидационная стоимость нематериального актива оказалась равной или превысила его балансовую стоимость. Если в указанном случае ликвидационная стоимость впоследствии становится ниже балансовой стоимости нематериального актива, начисление амортизации возобновляется.

32. Срок полезного использования нематериального актива определяется исходя из:

- а) срока действия соответствующих юридических прав;
- б) нормативных, договорных и других ограничений использования;
- в) намерений организации в отношении продолжительности использования;
- г) ресурсных и финансовых возможностей организации обеспечивать использование;
- д) зависимости эффективности использования от знаний и умений конкретных работников, в частности, возможностей продолжать использовать нематериальный актив при смене персонала организации;
- е) ожидаемого морального или коммерческого устаревания в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в результате изменения рыночного спроса на соответствующие товары, продукцию, работы услуги;
- ж) опыта использования организацией аналогичных активов, а также доступной информации о сроках использования аналогичных активов другими экономическими субъектами;
- з) стабильности рынка соответствующих товаров, продукции, работ, услуг;
- и) предполагаемых действий конкурентов (в том числе потенциальных);
- к) сроков использования других активов организации, задействованных в том же производственном процессе;
- л) других факторов, влияющих на использование организацией нематериального актива в будущем.

33. Нематериальный актив считается имеющим неопределенный срок полезного использования, если анализ всей доступной информации указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого, как ожидается, этот актив будет использоваться организацией.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются. Организация проверяет такие нематериальные активы на предмет возможности определения срока полезного использования ежегодно в конце отчетного периода, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о появлении такой возможности. Амортизация по указанным нематериальным активам начинает начисляться с периода, в котором возникла возможность определить срок полезного использования.

34. Ликвидационная стоимость нематериального актива считается равной нулю, если:

- а) не ожидается поступлений от выбытия нематериального актива в конце срока полезного использования;
- б) ожидаемая к поступлению сумма не является существенной;
- в) ожидаемая к поступлению сумма не может быть определена с соблюдением условий, установленных пунктом 35 настоящего Стандарта;
- г) установленный организацией срок полезного использования нематериального актива не является более коротким по сравнению с потенциально возможным сроком использования этого актива другими лицами.

35. Ликвидационная стоимость нематериального актива считается определяемой только, если выполняется, как минимум, одно из следующих условий:

- а) договором предусмотрена обязанность другого лица купить у организации нематериальный актив в конце его срока полезного использования;
- б) ликвидационная стоимость нематериального актива может быть определена непосредственно по данным активного рынка на аналогичные активы, и этот рынок с большой вероятностью будет существовать в конце срока полезного использования.

36. Срок полезного использования, ликвидационная стоимость и способ амортизации (далее – параметры амортизации) нематериального актива определяются перед началом начисления амортизации.

Параметры амортизации подлежат проверке ежегодно в конце отчетного года, а также при наступлении фактов, свидетельствующих о возможном их изменении, и при необходимости изменяются. Изменения параметров амортизации нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете как изменения оценочных значений.

Пример:

- 1) Срок полезного использования 5 лет начисляли амортизацию 1 год
Д 04 стоимость 1000
К 02 амортизация 200
- 2) Пересмотрели срок полезного использования и установили 4 года, амортизация должна составлять 250 в год.
Оценочное обязательство за первый год составляет Д 26,91 К 02 250 – 200 = 50
- 3) Со следующего года амортизация будет составлять 250

37. Организация выбирает тот способ амортизации нематериальных активов, который наиболее точно отражает предполагаемые особенности получения будущих экономических выгод от использования нематериального актива.

38. Сумма амортизации нематериального актива за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока полезного использования балансовая стоимость нематериального актива оказалась равной его ликвидационной стоимости.

39. Нематериальные активы, срок полезного использования которых определен в единицах времени, амортизируются линейным способом либо способом уменьшаемого остатка.

40. Нематериальные активы, срок полезного использования которых определен в натуральных единицах, амортизируются пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Организация не вправе устанавливать срок полезного использования нематериального актива в денежных единицах объема выручки или иного показателя финансовых результатов за исключением случая, когда возможности использования нематериального актива юридически ограничены величиной такого показателя.

41. При использовании линейного способа начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость нематериального актива в течение его срока полезного использования. При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как отношение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью нематериального актива к его оставшемуся сроку полезного использования.

42. При использовании способа уменьшаемого остатка начисление амортизации производится таким образом, чтобы суммы амортизации за одинаковые по продолжительности периоды уменьшались по мере течения срока полезного использования нематериального актива. При этом организация самостоятельно определяет формулу расчета суммы амортизации за отчетный период, обеспечивающую систематическое уменьшение этой суммы в следующих периодах.

43. При использовании способа пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится таким образом, чтобы равномерно распределить подлежащую амортизации стоимость нематериального актива в течение его срока полезного использования, выраженного в натуральных единицах количества продукции (объема работ, услуг). При этом сумма амортизации за отчетный период определяется как произведение разности между балансовой и ликвидационной стоимостью нематериального актива на отношение натурального показателя количества продукции (объема работ, услуг) в отчетном периоде к выраженному в этих же единицах оставшемуся сроку полезного использования нематериального актива.

44. Амортизация начисляется по единицам учета нематериальных активов. Амортизация может начисляться по совокупности единиц учета нематериальных активов, имеющих одинаковые параметры амортизации.

VI. Обесценение

45. Организация проверяет нематериальные активы на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

Проверка на обесценение незаконченных разработок, а также нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования проводится, как минимум, в конце каждого отчетного года независимо от наличия признаков возможного обесценения. Возникновение возможности определить срок полезного использования нематериального актива, по которому ранее этот срок не определялся, является признаком возможного обесценения нематериального актива.

46. Обесценение, аналогично амортизации, отражается в бухгалтерском учете обособленно от первоначальной стоимости нематериального актива и не изменяет эту стоимость, формируя самостоятельный показатель – накопленное обесценение, которое, наряду с накопленной амортизацией, вычитается из первоначальной стоимости при определении балансовой стоимости нематериального актива.

VII. Списание

47. Нематериальный актив списывается (прекращает признаваться в качестве актива), если в дальнейшем от его использования или выбытия не ожидается поступления экономических выгод. Списание нематериального актива может быть обусловлено в частности:

- а) прекращением использования нематериального актива вследствие его морального устаревания при отсутствии перспектив возобновления использования;
- б) передачей соответствующих юридических прав другому лицу в связи с продажей, меной, передачей нематериального актива во вклад в капитал другой организации, др.;
- в) истечением срока действия соответствующих юридических прав;

- г) прекращением организацией деятельности, в которой использовалось нематериальный актив, при отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности;
- д) остановка разработок при отсутствии перспектив их возобновления;
- е) другими обстоятельствами.

Если по каким-либо причинам работы по созданию нематериального актива были прекращены до того, как нематериальный актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства организации, затраты, понесенные на стадии разработки, подлежат признанию в качестве расходов.

48. Нематериальный актив подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится неспособным приносить организации экономические выгоды.

49. Результатом от выбытия нематериального актива является разница между суммой списываемой балансовой стоимости нематериального актива и затрат на его выбытие с одной стороны и поступлениями от выбытия нематериального актива – с другой.

Результат от выбытия нематериального актива включаются в состав расходов (доходов) периода, в котором этот актив списывается.

VIII. Раскрытие информации в отчетности

50. В бухгалтерском балансе с учетом существенности отражается:

- а) незаконченные разработки;
- б) готовые к использованию нематериальные активы (после наступления момента готовности), за исключением указанных в подпункте «в» настоящего пункта;
- в) деловая репутация, товарные знаки, фирменные наименования и другие аналогичные объекты;
- г) авансы (предварительная оплата) в связи с получением нематериальных активов за вычетом налога на добавленную стоимость, относящегося к данной сумме аванса.

51. В отчете о финансовых результатах с учетом существенности отражается:

- а) чистый результат от выбытия нематериальных активов за отчетный период;
- б) расходы на исследования за отчетный период;
- в) чистый результат переоценки нематериальных активов, отнесенной на доходы (расходы) отчетного периода;
- г) чистый результат переоценки нематериальных активов, отнесенной в отчетном периоде на капитал;
- д) чистый результат обесценения нематериальных активов и восстановления обесценения, отнесенного на доходы (расходы) отчетного периода;
- е) сумма обесценения нематериальных активов, отнесенного в отчетном периоде на уменьшение накопленного результата переоценки.

Указанные в настоящем пункте показатели могут объединяться в отчете о финансовых результатах с аналогичными показателями по другим внеоборотным активам, в частности, по основным средствам.

52. В отчете об изменении капитала с учетом существенности отражается информация о результатах переоценки нематериальных активов и изменениях учетной политики в отношении нематериальных активов, повлиявшая на увеличение или уменьшение капитала.

53. В отчете о движении денежных средств с учетом существенности раскрывается информация о денежных потоках организации от операций, связанных с движением нематериальных активов за отчетный период.

54. В пояснениях к бухгалтерскому балансу с учетом существенности раскрывается информация:

- а) о балансовой стоимости нематериальных активов по группам в разрезе первоначальной стоимости (в том числе переоцененной), накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода, а также изменений указанных показателей за отчетный период по видам изменений (приобретения, затраты на разработки, выбытия, переоценки, амортизация, обесценение, переклассификация в другие активы и др.);
- б) о балансовой стоимости нематериальных активов с определенным и неопределенным сроком полезного использования вместе с описанием ограничений возможности определить этот срок;
- в) о пригодных для использования не используемых нематериальных активах, когда это не связано с сезонными особенностями;
- г) о суммах договорных обязательств по приобретению нематериальных активов;
- д) об ограничениях (обременениях) имущественных прав организации на нематериальные активы (лицензионные договоры, залог, сервитут, арест и др.).

55. В отношении нематериальных активов, для которых применяется способ учета с переоценкой, раскрывается:

- а) дата проведения последней переоценки;
- б) характеристика активного рынка, на котором торгуются переоцениваемые нематериальные активы;
- в) оценочная информация о балансовой стоимости переоцениваемых групп нематериальных активов, которая была бы отражена в бухгалтерской (финансовой) отчетности при использовании способа учета без переоценки;
- г) способы пересчета первоначальной стоимости и накопленной амортизации переоцениваемых нематериальных активов;
- д) накопленный результат дооценки нематериальных активов, не списанный в нераспределенную прибыль, с указанием способа списания этого результата в нераспределенную прибыль.

56. В составе информации об учетной политике в отношении нематериальных активов раскрывается информация:

- а) об установленных способах оценки групп нематериальных активов;

- б) о способах начисления амортизации по группам нематериальных активов;
- в) об изменении параметров амортизации нематериальных активов;
- г) иная информация, необходимая для понимания представленных в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей, связанных с нематериальными активами.

57. Организация раскрывает предусмотренную международными стандартами финансовой отчетности информацию об обесценении нематериальных активов.

IX. Переходные положения

58. Организация применяет настоящий Стандарт, начиная с бухгалтерской отчетности за 2019 год. Организация вправе начать применять настоящий Стандарт до указанного срока, при условии раскрытия этого факта в своей бухгалтерской отчетности.

59. Последствия изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта отражаются ретроспективно (как если бы настоящий Стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено пунктами 60, 62 настоящего Стандарта.

60. Организация вправе в бухгалтерской отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт, не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, произведя единовременную корректировку балансовой стоимости нематериальных активов на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному) в соответствии с настоящим пунктом. Для целей указанной корректировки балансовой стоимостью нематериальных активов считается их первоначальная стоимость, признанная до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшимися правилами, за вычетом (при наличии) накопленной амортизации. При этом накопленная амортизация рассчитывается в соответствии с настоящим Стандартом исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимости и соотношения истекшего и оставшегося срока полезного использования.

Настоящий пункт применяется также в отношении расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, расходов будущих периодов и других активов, учтенных в соответствии с ранее применявшимися правилами, которые в соответствии с настоящим Стандартом должны классифицироваться как нематериальные активы.

В случае применения организацией способа учета с переоценкой организация, применяющая настоящий пункт, должна провести на дату единовременной корректировки переоценку нематериальных активов, к которым применяется данный способ учета, и признать соответствующий накопленный результат дооценки нематериальных активов (при наличии) в составе капитала, скорректировав (при необходимости) аналогичный показатель, сформированный до начала применения настоящего Стандарта в соответствии с ранее применявшимися правилами.

Балансовая стоимость объектов, которые в соответствии с ранее применявшимися правилами учитывались в составе нематериальных активов, но в соответствии с настоящим Стандартом таковыми не являются, списывается в рамках единовременной корректировки на нераспределенную прибыль либо переводится в другой соответствующий класс активов.

61. Все изменения балансовой стоимости нематериальных активов в связи с началом применения настоящего Стандарта, которые не могут быть соотнесены с изменениями других статей бухгалтерского баланса, относятся на нераспределенную прибыль.

62. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может начать применять настоящий Стандарт перспективно, то есть, только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения настоящего Стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета.

63. Организация раскрывает примененный ею порядок изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой применяется настоящий Стандарт.