

«ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ»

Данная книга выражает исключительно точку зрения автора и может не совпадать с принятыми в будущем разъяснениями Минфина Российской Федерации и судебной практикой, не является заключением эксперта.

Нашей целью было предупредить Вас о наиболее интересных моментах, существенных рисках и подобрать максимально возможное количество выходов из создавшихся ситуаций.

Ответственный автор – Беляева Наталья Алексеевна

ЗАО «ВКР-Интерком–Аудит» Телефон 937-34-51

www.rosec.ru E-mail: bn@interkom.omsktele.com

По состоянию на 27 февраля 2006 года

СОДЕРЖАНИЕ

1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В ОБЛАСТИ ОБРАЩЕНИЯ С ОТХОДАМИ	3
1.1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ОПАСНЫМИ ОТХОДАМИ	5
2. ОБРАЗОВАНИЕ И УЧЕТ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ.....	7
2.1. ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ПОТЕРИ.....	7
2.1.1. БЕЗВОЗВРАТНЫЕ ОТХОДЫ.....	8
2.1.2. ВОЗВРАТНЫЕ ОТХОДЫ.....	11
2.1.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ	11
2.1.2.2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ	13
2.1.3. ПЛАТЕЖИ ЗА ЗАГРЯЗНЕНИЕ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ	14
2.2. УЧЕТ ПРИ ДЕМОНТАЖЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	18
2.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ	19
2.2.2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ.....	20
2.3. БРАК	21
2.3.1. ВНУТРЕННИЙ БРАК	22
2.3.1.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО БРАКА.....	22
2.3.1.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО НЕИСПРАВИМОГО БРАКА ...	23
2.3.1.3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО ИСПРАВИМОГО БРАКА	24
2.3.1.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НДС, В СЛУЧАЕ ОБНАРУЖЕНИЯ	
ВНУТРЕННЕГО БРАКА.....	25
2.3.1.5. УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО БРАКА В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	
ПРИБЫЛИ	26
2.3.2. ВНЕШНИЙ БРАК	26
2.3.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕГО НЕИСПРАВИМОГО БРАКА	27
2.3.2.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕГО ИСПРАВИМОГО БРАКА	28
2.3.2.3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НДС У ПРОДАВЦА ПО ВОЗВРАЩАЕМОМУ	
НЕКАЧЕСТВЕННОМУ ТОВАРУ	29
2.3.2.4.ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ У ПРОДАВЦА ПО	
ВОЗВРАЩАЕМОМУ НЕКАЧЕСТВЕННОМУ ТОВАРУ	30
2.4. СБОР ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ	30
2.4.1. СБОР ЛОМА И ОТХОДОВ ЦВЕТНОГО И ЧЕРНОГО МЕТАЛЛА.....	31
2.4.1.1. ПОРЯДОК ЛИЦЕНЗИРОВАНИЯ	32

2.4.1.2. УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ СБОР ЛОМА И ОТХОДОВ ЦВЕТНОГО И ЧЕРНОГО МЕТАЛЛА.....	35
2.4.1.3. ПРИМЕНЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ.....	37
2.5. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ.....	39
2.5.1. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ ПО ДОГОВОРУ КУПЛИ ПРОДАЖИ	40
2.5.1.1. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ У ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПО ДОГОВОРУ КУПЛИ- ПРОДАЖИ.....	43
2.5.2. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ ПО ДОГОВОРУ МЕНЫ.....	44
2.5.3. ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ, ПОЛУЧЕННОЕ БЕЗВОЗМЕЗДНО	46
3. ПЕРЕРАБОТКА ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ.....	47
3.1. ПЕРЕРАБОТКА НА ОСНОВАНИИ ДАВАЛЬЧЕСКИХ ДОГОВОРОВ	48
3.1.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ДАВАЛЬЧЕСКИМ СЫРЬЕМ.	50
3.1.2. ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ РАСЧЕТОВ МЕЖДУ СТОРОНАМИ ПО ДОГОВОРУ ДАВАЛЬЧЕСКОЙ ПЕРЕРАБОТКИ	53
3.1.3. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ДАВАЛЬЧЕСКИМ СЫРЬЕМ.....	58
3.2. ПЕРЕРАБОТКА НА ОСНОВАНИИ ДОГОВОРОВ НА ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ, ОКАЗАНИЕ УСЛУГ.....	61
3.2.1. ПЕРЕРАБОТКА ВТОРСЫРЬЯ НА ОСНОВАНИИ ДОГОВОРОВ НА ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ	61
3.2.1.1. ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВАЯ СТОРОНА ДОГОВОРА ПОДРЯДА.....	61
3.2.2.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ У ПОДРЯДЧИКА.....	64
3.2.2.3. УЧЕТ У ЗАКАЗЧИКА	66
3.2.2. ПЕРЕРАБОТКА ВТОРСЫРЬЯ НА ОСНОВАНИИ ДОГОВОРОВ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ	67
3.2.2.1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВОЗМЕЗДНОГО ОКАЗАНИЯ УСЛУГ	67
3.2.2.2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА УСЛУГ ПО ПЕРЕРАБОТКЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ У ИСПОЛНИТЕЛЯ.....	68
4. ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА	71
4.1. ВИДЫ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, В ОТНОШЕНИИ КОТОРЫХ ВОЗМОЖНО ПРИМЕНЕНИЕ УСН НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА.....	72
4.2. ПАТЕНТ	73
4.2.1. ВЫДАЧА ПАТЕНТА	74
4.2.2. СТОИМОСТЬ ПАТЕНТА.....	74
4.2.3. ОПЛАТА СТОИМОСТИ ПАТЕНТА	75
4.3. УТРАТА ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕМ ПРАВА НА ПРИМЕНЕНИЕ УСН НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА.....	75
5. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ	76
НОРМАТИВНАЯ БАЗА	77

В книге рассмотрен порядок учета вторичного сырья и бракованной продукции.

Так же рассмотрены особенности учета при переработке вторичного сырья, полученного на основании давальческих договоров и договоров на выполнение работ, оказание услуг.

Так же в книге рассмотрены особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента.

1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В ОБЛАСТИ ОБРАЩЕНИЯ С ОТХОДАМИ

В настоящее время растет число организаций, осуществляющих деятельность по переработке вторичного сырья (металлолома, пластмассы, макулатуры и т.д.).

В данной редакции книги мы рассмотрим, что представляет собой вторичное сырье, порядок его образования, учета, приобретения, переработки и т.д.

Все хозяйственные, экономические и правовые вопросы, связанные с оборотом отходов, регулируются:

- Федеральным законом от 24 июня 1998 года №89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее Закон №89-ФЗ);
- Гражданским кодексом Российской Федерации (далее ГК РФ);
- Законом г. Москвы от 30 ноября 2005 года №68 «Об отходах производства и потребления в городе Москве» (далее Закон г. Москвы №68);
- Законом Московской области от 08 ноября 2001 года №171/2001-ОЗ (далее Закон №171/2001-ОЗ) и иными нормативными актами.

Правовое регулирование в области обращения с отходами осуществляется Законом №89-ФЗ, другими законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации, законами и иными нормативными правовыми актами субъектов Российской Федерации, а также муниципальными нормативными правовыми актами (пункт 1 статьи 2 Закона №89-ФЗ).

Согласно пункту 2 статьи 2 Закона №89-ФЗ отношения в области обращения с радиоактивными отходами, с выбросами вредных веществ в атмосферу и со сбросами вредных веществ в водные объекты регулируются соответствующим законодательством Российской Федерации.

В статье 1 Закона №89-ФЗ даны следующие основные понятия:

отходы производства и потребления - остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, иных изделий или продуктов, которые образовались в процессе производства или потребления, а также товары (продукция), утратившие свои потребительские свойства;

обращение с отходами - деятельность, в процессе которой образуются отходы, а также деятельность по сбору, использованию, обезвреживанию, транспортированию, размещению отходов;

размещение отходов - хранение и захоронение отходов;

хранение отходов - содержание отходов в объектах размещения отходов в целях их последующего захоронения, обезвреживания или использования;

захоронение отходов - изоляция отходов, не подлежащих дальнейшему использованию, в специальных хранилищах в целях предотвращения попадания вредных веществ в окружающую природную среду;

использование отходов - применение отходов для производства товаров (продукции), выполнения работ, оказания услуг или для получения энергии;

обезвреживание отходов - обработка отходов, в том числе сжигание и обеззараживание отходов на специализированных установках, в целях предотвращения вредного воздействия отходов на здоровье человека и окружающую природную среду;

объект размещения отходов - специально оборудованное сооружение, предназначенное для размещения отходов (полигон, шламохранилище, хвостохранилище, отвал горных пород и другое);

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

трансграничное перемещение отходов - перемещение отходов с территории, находящейся под юрисдикцией одного государства, на территорию (через территорию), находящуюся под юрисдикцией другого государства, или в район, не находящийся под юрисдикцией какого-либо государства, при условии, что такое перемещение отходов затрагивает интересы не менее чем двух государств;

лимит на размещение отходов - предельно допустимое количество отходов конкретного вида, которые разрешается размещать определенным способом на установленный срок в объектах размещения отходов с учетом экологической обстановки на данной территории;

норматив образования отходов - установленное количество отходов конкретного вида при производстве единицы продукции;

паспорт опасных отходов - документ, удостоверяющий принадлежность отходов к отходам соответствующего вида и класса опасности, содержащий сведения об их составе;

вид отходов - совокупность отходов, которые имеют общие признаки в соответствии с системой классификации отходов;

лом и отходы цветных и (или) черных металлов - пришедшие в негодность или утратившие свои потребительские свойства изделия из цветных и (или) черных металлов и их сплавов, отходы, образовавшиеся в процессе производства изделий из цветных и (или) черных металлов и их сплавов, а также неисправимый брак, возникший в процессе производства указанных изделий.

Обратите внимание!

В Законе №89-ФЗ не дано понятия вторичного сырья, однако, указанное определение есть в статье 1 Закона г. Москвы №68:

4) вторичные материальные ресурсы - отходы, которые могут повторно использоваться после дополнительной переработки (обработки);

5) вторичное сырье - переработанные (обработанные) вторичные материальные ресурсы, для которых имеется реальная возможность и целесообразность использования.

В соответствии со статьей 1 Закона г. Москвы №68 отходы могут быть

«1) отходы лечебно-профилактических учреждений - материалы, вещества, изделия, утратившие частично или полностью свои первоначальные потребительские свойства в ходе осуществления медицинских манипуляций, проводимых при лечении или обследовании людей в медицинских учреждениях, а также отходы аптек, фармацевтических производств;

2) биологические отходы - материалы, вещества, остатки (отбросы) животного и растительного происхождения, образующиеся в результате гибели животных, медицинской и (или) ветеринарной практики, научной деятельности и экспериментов с живыми организмами и биологическими тканями, а также возникающие при работе агропромышленных предприятий, складских и перерабатывающих предприятий пищевой промышленности, продовольственных рынков, предприятий городского хозяйства, сферы обслуживания и общественного питания;

3) отходы строительства и сноса - остатки сырья, материалов, иных изделий и продуктов строительства, образующиеся при строительстве, разрушении, сносе, разборке, реконструкции, ремонте зданий, сооружений, инженерных коммуникаций и промышленных объектов».

Кроме того, в статье 1 Закона г. Москвы №68 используются понятия:

6) раздельный сбор отходов (вторичных материальных ресурсов) - деятельность по сбору, временному хранению отходов (вторичных материальных ресурсов) в соответствии с установленными классами опасности, физическими свойствами и агрегатным состоянием отходов (вторичных материальных ресурсов), содержанием в их составе летучих компонентов, особенностями последующего жизненного цикла и существующими технологиями по их переработке, обезвреживанию и уничтожению;

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

7) переработка отходов - деятельность, связанная с выполнением технологических процессов по обращению с отходами для обеспечения их дальнейшего использования;

8) сортировка отходов - разделение отходов по видам для их дальнейшего использования, переработки, обезвреживания, захоронения и уничтожения;

9) транспортирование отходов - перемещение отходов между объектами их образования, сортировки, хранения, переработки, обезвреживания, захоронения и уничтожения;

10) разрешение на перемещение отходов строительства и сноса - документ, подтверждающий перемещение отходов строительства и сноса к объектам их размещения, оформленный в установленном порядке;

11) уничтожение отходов - обработка отходов, имеющая целью практически полное прекращение их существования;

12) производитель отходов - субъект хозяйственной и иной деятельности, физическое лицо, в процессе деятельности которых образуются отходы.

1.1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ОПАСНЫМИ ОТХОДАМИ

В соответствии со статьей 1 Закона №89-ФЗ, **опасными отходами** являются отходы, содержащие вредные вещества и обладающие опасными свойствами (токсичностью, взрывоопасностью, пожароопасностью, высокой реакционной способностью) или содержащие возбудителей инфекционных болезней, либо которые могут представлять непосредственную или потенциальную опасность для окружающей природной среды и здоровья человека самостоятельно или при вступлении в контакт с другими веществами

Собственник опасных отходов имеет право отчуждать опасные отходы в собственность другому лицу, передавать ему, оставаясь собственником, право владения, пользования или распоряжения опасными отходами, если у этого лица имеется **лицензия** на осуществление деятельности в области обращения с опасными отходами (пункт 3 статьи 4 Закона 389-ФЗ).

Таким образом, деятельность в области обращения с опасными отходами подлежит обязательному лицензированию.

Положение о лицензировании деятельности по обращению с опасными отходами утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 мая 2002 года №340 «Об утверждении Положения о лицензировании деятельности по обращению с опасными отходами» (далее Положение №340).

Лицензирование деятельности по обращению с опасными отходами осуществляется Министерством природных ресурсов Российской Федерации и его территориальными органами (пункт 2 Положения №340).

Срок действия лицензии на осуществление деятельности по обращению с опасными отходами – 5 лет (пункт 6 Положения №340).

Согласно статье 20 Закона №89-ФЗ номенклатура, характеристики, правила обращения с отходами определяется Государственным кадастром отходов, утвержденным Приказом МПР РФ от 02 декабря 2002 года №786 «Об утверждении Федерального классификационного каталога отходов».

Федеральный классификационный каталог отходов - перечень образующихся на территории Российской Федерации отходов, систематизированных по совокупности приоритетных признаков:

- происхождению,
- агрегатному и физическому состоянию,
- опасным свойствам,
- степени вредного воздействия на окружающую природную среду.

На Министерство природных ресурсов Российской Федерации и его территориальные органы возложена обязанность по паспортизации опасных отходов и

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

ведению кадастра отходов по единой схеме (Постановление Правительства РФ от 26 октября 2000 года «О порядке введения государственного кадастра отходов и проведения паспортизации опасных отходов»).

Форма паспорта опасного отхода и Инструкция по ее заполнению утверждена Приказом МПР Российской Федерации от 02 декабря 2002 года №785 «Об утверждении паспорта опасного отхода».

Требования по производству опасных отходов, транспортировке, переработки, использованию, сбору, хранению и иному обращению с химическими, бактериологическими и радиоактивными веществами установлены законодательными и нормативными актами РФ, так, например, обращение радиоактивных веществ и отходов регулируется:

- Федеральным законом от 21 ноября 1995 года №170-ФЗ «Об использовании атомной энергии»:

- Постановлением Правительства РФ от 03 августа 1992 №545 «Об утверждении порядка разработки и утверждения экологических нормативов выбросов и сбросов загрязняющих веществ в окружающую природную среду, лимитов использования природных ресурсов, размещения отходов»:

- Постановлением Правительства РФ от 23 июля 1993 года №710 «О мерах по комплексному решению проблемы обращения с радиоактивными отходами и прекращении захоронения их в морях»:

- Постановлением Правительства РФ от 14 августа 1993 года №824 «О первоочередных работах в области обращения с радиоактивными отходами и отработанными ядерными материалами»:

- Временными рекомендациями по расчету выбросов вредных веществ в атмосферу в результате сгорания на полигонах твердых бытовых отходов и размера предъявляемого иска за загрязнение атмосферного воздуха, утвержденными Минприроды РФ 02 ноября 1992 года.

Законом Московской области от 08 ноября 2001 года №171/2001-ОЗ «Об отходах производства и потребления в Московской области» (далее Закон №171/2001-ОЗ) установлены требования, предъявляемые к индивидуальным предпринимателям и юридическим лицам, при обращении с опасными отходами.

Согласно пункту 1 статьи 8 данного Закона индивидуальные предприниматели и юридические лица, в процессе деятельности которых образуются опасные отходы, обязаны:

- подтвердить отнесение опасных отходов к конкретному классу опасности для окружающей среды,

- иметь паспорт опасных отходов, лицензию на обращение с опасными отходами:

- вести учет опасных отходов в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Пунктом 2 Закона №171/2001-ОЗ установлено, что юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность по обращению с опасными отходами, обязаны обеспечивать безопасность своих работников, населения и надежную защиту окружающей среды от опасного воздействия отходов.

Опасные отходы подлежат захоронению и (или) уничтожению или обезвреживанию с соблюдением необходимых мер предосторожности. Опасные отходы могут временно храниться на территории организаций, где эти отходы образовались в результате производственной деятельности, при оформлении соответствующего разрешения, в котором устанавливаются сроки, условия и порядок хранения опасных отходов (пункт 3 статьи 8 Закона №171/2001-ОЗ).

Запрещается ввод в эксплуатацию организаций, а также зданий, строений, сооружений, установок и иных объектов, если в процессе их эксплуатации образуются опасные отходы, которые не могут быть использованы, обезврежены или размещены экологически безопасными способами (пункт 5 статьи 8 Закона №171/2001-ОЗ).

Также запрещается использовать продукцию, если в процессе ее использования образуются опасные отходы, которые не могут быть использованы, обезврежены или размещены экологически безопасными способами (пункт 6 статьи 8 Закона №171/2001-ОЗ).

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Приказом МПР Российской Федерации от 15 июня 2001 года №511 «Об утверждении критериев отнесения опасных отходов к классу опасности для окружающей природной среды» утверждены критерии отнесения опасных отходов к классу опасности для окружающей природной среды (далее критерии).

Согласно пункту 1 данного документа критерии предназначены для индивидуальных предпринимателей и юридических лиц, в процессе деятельности которых образуются опасные отходы для окружающей природной среды, и которые обязаны подтвердить отнесение данных отходов к конкретному классу опасности для окружающей природной среды. Класс опасности определяет то лицо, в процессе деятельности которого возникли отходы, расчетным или экспериментальным методом.

Статьей 247 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее УК РФ) предусмотрена ответственность за нарушение правил обращения экологически опасных веществ и отходов

«1. Производство запрещенных видов опасных отходов, транспортировка, хранение, захоронение, использование или иное обращение радиоактивных, бактериологических, химических веществ и отходов с нарушением установленных правил, если эти деяния создали угрозу причинения существенного вреда здоровью человека или окружающей среде, -

наказываются штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо ограничением свободы на срок до трех лет, либо лишением свободы на срок до двух лет.

2. Те же деяния, повлекшие загрязнение, отравление или заражение окружающей среды, причинение вреда здоровью человека либо массовую гибель животных, а равно совершенные в зоне экологического бедствия или в зоне чрезвычайной экологической ситуации, -

наказываются штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо лишением свободы на срок до пяти лет.

3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, повлекшие по неосторожности смерть человека либо массовое заболевание людей, - наказываются лишением свободы на срок от трех до восьми лет».

2. ОБРАЗОВАНИЕ И УЧЕТ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ

Источниками образования вторичного сырья могут быть:

- возвратные отходы от материалов, используемых в процессе производства (например, в деревообрабатывающей промышленности – стружка, в швейном производстве – обрезки ткани, в металлургии – металлолом и т.д.).
- безвозвратные отходы (технологические потери), дальнейшее их использование при производстве продукции невозможно:
 - бракованная продукция;
 - материалы, полученные при демонтаже объектов основных средств;
 - готовая продукция, не реализованная в течение гарантийного срока эксплуатации.

2.1. ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ПОТЕРИ

В процессе деятельности любой производственной организации практически всегда возникают технологические потери сырья и материалов. В первую очередь с ними сталкиваются организации, которые перерабатывают сырье (материалы). Также технологические потери возникают в организациях, процесс производства в которых связан с доставкой (транспортировкой) материалов, товаров и т.д.

Некоторые отходы могут быть использованы в дальнейшей деятельности организации, а использование других невозможно.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Напомним, согласно статье 1 Закона №89-ФЗ отходы производства и потребления это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, иных изделий или продуктов, которые образовались в процессе производства или потребления, а также товары (продукция), утратившие свои потребительские свойства. Отходы могут быть возвратные и безвозвратные.

Под **возвратными отходами** понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров, выполнения работ или оказания услуг, частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не являются возвратными отходами остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Безвозвратные отходы (технологические потери) – это отходы, дальнейшее использование которых невозможно, то есть они не могут быть использованы организацией для реализации на сторону, а также для производства собственной продукции. Как правило, безвозвратные отходы подлежат захоронению.

Рассмотрим порядок учета безвозвратных и возвратных отходов.

2.1.1. БЕЗВОЗВРАТНЫЕ ОТХОДЫ

Технологические потери возникают в процессе обработки, переработки сырья и материалов. Также технологические потери могут возникнуть при транспортировке сырья и материалов (например, если после транспортировки нефтепродуктов на дне цистерн остается нефть или при транспортировке сыпучих материалов какое-то количество груза остается в щелях вагонов и т.д.).

Технологические потери при производстве, а также транспортировке сырья (материалов) зависят от эксплуатационных (технических) характеристик применяемого оборудования.

Для целей бухгалтерского учета безвозвратные отходы организации оценивать и учитывать на счетах бухгалтерского учета не нужно, их необходимо учитывать в нормах расхода материалов.

Для целей налогового учета, для правомерного списания технологических потерь, организации необходимо обосновать и документально подтвердить их производственную необходимость (статья 252 НК РФ). В то же время организация должна обосновать и документально подтвердить размер технологических потерь.

Таким образом, для правомерного списания технологических потерь организации нужно оформить необходимые документы.

В Письме Министерства финансов Российской Федерации от 02 сентября 2003 года №04-02-05/1/85 дано разъяснение:

*«Исходя из особенностей технологического процесса организация определяет норматив образования отходов каждого конкретного вида сырья или материалов, используемых в производстве. Он устанавливается **технологической картой** либо **иным аналогичным внутренним документом**, разработанным специалистами, контролирующими технологический процесс, и утверждается лицами, наделенными надлежащими полномочиями».*

Следовательно, нормативы закрепляются в технологической карте либо ином аналогичном внутреннем документе, при этом нормы должны быть установлены и обоснованы специалистами организации, контролирующими технологический процесс (например, производственными технологами).

Нормы технологических потерь утверждаются уполномоченными руководством организации лицами (например, главным технологом или главным инженером).

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Кроме того, при заключении трудового договора с работником целесообразно установить меры ответственности, если по его вине или по неосторожности произойдут сверхнормативные технологические потери. В договоре можно уточнить, что сумма сверхнормативных потерь удерживаются из заработной платы работника.

Работник организации возмещает ущерб в полном объеме, если он несет полную материальную ответственность, установленную договором.

Статьей 242 Трудового кодекса Российской Федерации (далее ТК РФ) предусмотрено:

«Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный ущерб в полном размере.»

Материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба может возлагаться на работника лишь в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом или иными федеральными законами.

Работники в возрасте до восемнадцати лет несут полную материальную ответственность лишь за умышленное причинение ущерба, за ущерб, причиненный в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения, а также за ущерб, причиненный в результате совершения преступления или административного проступка».

Если работник занимает должность, включенную в Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, утвержденный Постановлением Минтруда России от 31 декабря 2002 года №85 «Об утверждении Перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности», то материальная ответственность может быть возложена на него полностью.

Чтобы установить нормативы образования технологических потерь, необходимо использовать отраслевые нормативные акты, расчеты и результаты исследований технологических служб организации или иными лимитами, регламентирующими ход технологического процесса. На практике довольно часто применяются различные унифицированные справочные материалы по удельным показателям образования основных видов отходов производства и потребления, которые издаются отраслевыми ведомствами.

Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 1 ноября 2005 года №03-03-04/1/328 разъясняет:

«В соответствии с пп. 3 п. 7 ст. 254 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) к материальным расходам для целей налогообложения прибыли приравниваются технологические потери при производстве и (или) транспортировке.»

В связи с принятием Федерального закона от 06.06.2005 №58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» с 1 января 2006 г. вступает в действие новая редакция пп. 3 п. 7 ст. 254 Кодекса, согласно которой к материальным расходам для целей налогообложения прибыли приравниваются технологические потери при производстве и (или) транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Учитывая положения ст. 252 Кодекса, для целей налогообложения прибыли организаций при отнесении к материальным расходам технологических потерь при производстве и (или) транспортировке важным является факт их экономической обоснованности и документального подтверждения.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Порядок отраслевого урегулирования вопросов разработки и утверждения нормативов технологических потерь при производстве и (или) транспортировке не является предметом ведения законодательства о налогах и сборах.

Исходя из технологических особенностей собственного производственного цикла и процесса транспортировки налогоплательщик определяет норматив образования безвозвратных отходов каждого конкретного вида сырья и материалов, используемых в производстве. Данный норматив на предприятии может быть установлен, в частности, технологической картой, сметой технологического процесса или иным аналогичным документом, которые являются внутренними документами, не имеющими унифицированной формы.

Поэтому вышеназванные документы разрабатываются специалистами предприятия, контролирующими технологический процесс (например, технологами), и утверждаются уполномоченными руководством предприятия лицами (например, главным технологом или главным инженером).

Чтобы установить нормативы образования технологических отходов, используются отраслевые нормативные акты, расчеты и исследования технологических служб организации либо иные лимиты, регламентирующие ход технологического процесса.

При этом необходимость составления технологической карты, сметы технологического процесса или иного аналогичного документа обуславливается особенностью технологического процесса.

В том случае, если налогоплательщик не составляет технологическую карту или иной аналогичный документ, подтверждением расходов в виде технологических потерь при производстве и (или) транспортировке являются отраслевые нормативные акты, расчеты и исследования технологических служб организации либо иные лимиты, регламентирующие ход технологического процесса».

Технологическая карта является первичным документом, она подтверждает технологические потери. Отметим, что унифицированной формы технологическая карта не имеет, поэтому организация самостоятельно ее разрабатывает и утверждает в своей учетной политике. В технологической карте необходимо описать состав, характер и условия возникновения потерь.

При разработке формы технологической карты производства в ней в обязательном порядке должны быть указаны следующие реквизиты (пункт 2 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»)

- «а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц».

Пример.

Организация ООО «Стройсервис» осуществляет деятельность по производству мебели, в феврале текущего года организацией было изготовлено 50 000 штук листов фанеры размером 1,5 X 1.5 кв.м. Для производства данной продукции было использовано 200 000 кг древесины.

Норма безвозвратных отходов установлена организацией исходя из особенностей производства и составляет 3 %.. Фактическое количество безвозвратных отходов составляет 6 000 кг.

Предельная норма безвозвратных отходов составляет также 6 000 кг (200 000 кг x 3%) .

Таким образом, фактическая и предельная величина безвозвратных отходов одинаковы, Следовательно, при расчете налога на прибыль бухгалтер организации может уменьшить облагаемую прибыль на сумму технологических потерь (подпункт 3 пункт 7 статьи 254 НК РФ).

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Для документального подтверждения технологических потерь в производственной организации должна быть составлена технологическая карта, которая заполняется следующим образом:

Технологическая карта производства фанеры за февраль 2006 года

Общество с ограниченной ответственностью «Стройсервис»
 644033, г.Омск,
 улица Красный Путь, 50

Утверждаю
 Сидоров
 Директор Сидоров И.И.

26 февраля 2006 г.
 (число, месяц, год)

5 26 февраля 2006 г. 5 26 февраля 2006 г.

номер документа дата составления Приказ N от

Технологическая карта
 производства фанеры размером 1,5 x 1,5

Норматив образования отходов (%)		Нормы переработки (кг)		Фактический выход (кг)		Отклонение (кг)	
всего	безвозвратные	израсходовано	отходы	израсходовано	отходы	израсходовано	отходы
			всего безвозвратные		всего безвозвратные		всего безвозвратные
3	3	200 000	6 000 6 000	200 000	6000 6 000	-	- -

Иванов
 Главный технолог ----- /Иванов В.В./

Окончание примера.

Рассмотрим еще один пример.

Пример

ООО «Втормет» осуществляет деятельность по производству изделий из металлолома.

Норматив технологических потерь при производстве металлолома составляет - 3%.

В феврале текущего года ООО «Втормет» был взят кредит в банке на приобретение металлолома.

В июле текущего года за счет средств кредита организацией было приобретено 1 000 кг металлолома по цене 15 рублей за 1 кг. Также в июне был возвращен кредит вместе с начисленными процентами, сумма процентов за пользование кредитом составляет 500 рублей.

В сентябре текущего года все приобретенное вторсырье было отпущено в производство.

Для целей бухгалтерского и налогового учета ООО «Втормет» в III квартале текущего года вправе учесть сумму технологических потерь в размере 30 кг металлолома (1 000 кг x 3%). Предположим, что фактический норматив технологических потерь не превысил предельный.

Следовательно, в налоговом учете сумма технологических потерь составляет 450 рублей (15 рублей * 1 000 кг * 3%). Проценты по кредиту учитываются в составе внереализационных расходов на основании статьи 265 НК РФ.

В бухгалтерском учете сумма процентов учитывается в фактической себестоимости вторсырья (пункт 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Министерством финансов Российской Федерации от 09 июня 2001 года №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01»).

Таким образом, себестоимость приобретенного металлолома будет равна 15 500 рублей (15 рублей * 1000 кг + 500 рублей), а сумма технологических потерь составляет 465 рублей.

Окончание примера.

2.1.2. ВОЗВРАТНЫЕ ОТХОДЫ

2.1.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ

В настоящее время порядок учета возвратных отходов регулируется:

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 09 июня 2001 года №44н (далее ПБУ 5/01);

- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н (далее Методические указания №119н);

Согласно пункту 111 Методические указания №119н:

«Отходы, образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке и сдаются на склады по сдаточным накладным с указанием их наименования и количества. Стоимость отходов определяется организацией исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (т.е. по цене возможного использования или продажи).

Учет отходов должен способствовать обеспечению контроля за их сохранностью и использованием.

Стоимость учтенных отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство.

В случае последующего использования отходов на изготовление изделий (деталей и т.д.) их отпуск в производство оформляется выпиской требований (требований - накладных)».

Требование-накладная (форма №М-11), утвержденная Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 30 октября 1997 года №71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» применяется в тех случаях, когда материальные ценности перемещаются между структурными подразделениями организации или между материально ответственными лицами.

Накладная составляется материально ответственным лицом того структурного подразделения, которое сдает материальные ценности. Один из двух составленных экземпляров накладной служит основанием сдающему складу для списания сырья, на основании второго экземпляра принимающий склад принимает эти материалы к учету. Накладная подписывается материально ответственными лицами и сдающего, и принимающего подразделения и сдается в бухгалтерию для учета движения материалов. Этими же накладными оформляется сдача на склад полученных по требованию и неисрасходованных материалов, а также сдача отходов и брака.

Для отпуска возвратных отходов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, а также сторонним организациям на основании договоров и других документов оформляется **накладная на отпуск материалов на сторону по форме №М-15** «Накладная на отпуск материалов на сторону». Накладную выписывает работник структурного подразделения на основании договоров, нарядов и других документов при предъявлении заполненной в установленном порядке доверенности на получение материальных ценностей.

Первый экземпляр накладной передают складу для отпуска материалов, а второй экземпляр – получателю материалов.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, утвержденному Приказом Минфина Российской Федерации от 30 октября 2000 года №94н (далее План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации), возвратные отходы принимаются к учету по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10-6 «Прочие материалы», и кредиту счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и т.д.

На субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.), неисправимого брака, материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье), изношенных шин и утильной резины и т.п. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 «Топливо».

Порядок учета возвратных отходов рассмотрим на примерах.

Пример.

ООО «Заря» в феврале текущего года передало в производство 500 куб. м. древесины по цене 900 рублей за 1 куб. м. Общая стоимость переданной древесины 450 000 рублей.

Возвратные отходы при производстве готовой продукции (мебели) составили 50 куб.м., которые используются во вспомогательном производстве.

Для целей налогообложения прибыли возвратные отходы оцениваются по цене возможного использования, например 20 рублей за 1 куб. м.

В бухгалтерском учете организации используются субсчета:

10-6 «Отходы производства»:

Бухгалтер ООО «Заря» данные хозяйственные операции отразит следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
20	10	450 000	Передана в производство древесина
10-6	20	1 000	Приняты к учету возвратные отходы

Окончание примера.

Согласно пункту 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 06 мая 1999 года №32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее ПБУ 9/99) поступления от продажи возвратных отходов являются для организации операционными доходами.

Признание операционного дохода отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций):

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
62	91-1	Отражен доход от продажи возвратных отходов
91-1	10	Списана учетная стоимость возвратных отходов

В налоговом учете доходы от продажи возвратных отходов отражаются как доходы от реализации на основании пункта 1 статьи 249 НК РФ.

Пунктом 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 06 мая 1999 года №33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее ПБУ 10/99) установлено, что стоимость выбывающих отходов учитывается в составе операционных расходов.

2.1.2.2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ

Понятие возвратных отходов дано в пункте 6 статьи 254 НК РФ, согласно которой:

«В целях настоящей главы под возвратными отходами понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

2) по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону».

Таким образом, в налоговом учете сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов (пункт 6 статьи 254 НК РФ).

Следует отметить, что в налоговом учете под возвратными отходами понимается то же, что и в бухгалтерском учете. Оценка возвратных отходов зависит от направления использования возвратных отходов.

Если возвратные отходы могут быть использованы самой организацией в основном или вспомогательном производстве, то они оцениваются по пониженной цене исходного материала.

Если возвратные отходы реализуются на сторону, то они оцениваются по цене возможной реализации.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, поскольку налоговым законодательством установлен конкретный порядок определения цен на возвратные отходы, в бухгалтерском учете при оценке возвратных отходов организация может выбрать любой из данных методов.

При этом в учетной политике организации (как для налогового, так и для бухгалтерского учета) обязательно отражается порядок оценки возвратных отходов.

2.1.3. ПЛАТЕЖИ ЗА ЗАГРЯЗНЕНИЕ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

Рассматривая вопрос об отходах, нельзя не сказать о том, что за их размещение (хранение и захоронение) нужно платить (статья 23 Закона №89-ФЗ).

Плата за негативное воздействие на окружающую среду установлена Федеральным законом от 10 января 2002 года №7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (Далее Закон №7-ФЗ), являющимся основным нормативным документом, регулирующим вопросы охраны окружающей среды в России.

В соответствии со статьей 16 Закона №7-ФЗ к видам негативного воздействия на окружающую среду относятся:

- ☐ выбросы в атмосферный воздух загрязняющих и иных веществ;
- ☐ сбросы загрязняющих веществ, иных веществ и микроорганизмов в поверхностные водные объекты, подземные водные объекты и на водосборные площади;
- ☐ загрязнение недр, почв;
- ☐ **размещение отходов производства и потребления;**
- ☐ загрязнение окружающей среды шумом, теплом, электромагнитными, ионизирующими и другими видами физических воздействий;
- ☐ иные виды негативного воздействия на окружающую среду.

В соответствии со статьей 16 Закона №7-ФЗ негативное воздействие на окружающую среду является платным. Заметим, что плату за загрязнение окружающей среды, часто еще называют экологическим платежом.

Пунктом 3 статьи 16 Закона 7-ФЗ определено, что порядок исчисления и взимания платы за негативное воздействие на окружающую среду устанавливается законодательством Российской Федерации. Однако этот порядок федеральным законодательством не установлен до сих пор и при определении платы за загрязнение

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

окружающей среды хозяйствующие субъекты руководствуются следующими нормативными документами:

□ Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 года №632 «Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» (далее – Порядок) в части конкретного порядка расчетов оплаты;

□ Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 июня 2003 года №344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления» - в отношении ставок, используемых при расчете платы.

Рассмотрим, насколько «правомерным» можно считать установление экологического платежа.

Вопрос о правомерности платежей данного вида решался Верховным Судом Российской Федерации и Конституционным Судом России.

Верховным Судом Российской Федерации было принято Решение от 28 марта 2002 года №ГКПИ 2002-178 «О признании незаконным (недействительным) Постановления Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 года №632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» в редакции от 15 июня 2004 года».

В соответствии с Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 10 декабря 2002 года №284-О «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» Постановление Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 года №632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» сохраняет силу и подлежит применению судами, другими органами и должностными лицами как не противоречащее Конституции Российской Федерации с точки зрения разграничения компетенции между Федеральным Собранием и Правительством Российской Федерации.

Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 10 декабря 2002 года №284-О платежи за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия были отнесены к неналоговым платежам.

В настоящее время действует Порядок определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия, установленный Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 года №632.

В целях приведения пункта 2 Постановления Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 года №632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» в соответствие со статьей 16 Закона №7-ФЗ, Постановлением Правительства Российской Федерации от 12 июня 2003 года №344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления» были утверждены нормативы платы за загрязнение. Эти нормативы были введены в действие с 30 июля 2003 года Письмом МНС Российской Федерации от 25 июля 2003 года №НА-6-21/826@ «О плате за загрязнение окружающей природной среды».

В силу пункта 1 статьи 16 Закона №7-ФЗ негативное воздействие на окружающую среду является платным. А формы платы за такое воздействие определяются федеральными законами.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

В сложившейся ситуации формы платы не определены ни одним законом. Постановление Правительства Российской Федерации №344 определяет лишь размер платежей (в рублях за тонну выбросов). Между тем прямых норм, которые наделяли бы правительство правом устанавливать плату за загрязнение окружающей среды, Закон №7-ФЗ не содержит.

В настоящее время Министерству природных ресурсов Российской Федерации (далее – МПР РФ) совместно с Минэкономразвития Российской Федерации и Минфином Российской Федерации поручено подготовить и внести изменения в Постановление Правительства №632. Сейчас МПР РФ совместно с соответствующими министерствами занимается разработкой федерального закона «О плате за негативное воздействие на окружающую природную среду».

Учитывая, что многие существенные вопросы исчисления и перечисления в бюджет платы за загрязнение окружающей среды законодательно не установлены, хозяйствующим субъектам при решении этих вопросов следует руководствоваться рекомендациями территориальных органов МПР РФ.

При определении платы за загрязнение окружающей среды, субъекты хозяйственной деятельности на сегодняшний день, руководствуются указанными Постановлениями Правительства России.

Обратите внимание, что в подпункте «а» пункта 4 Постановления Правительства РФ от 28 августа 1992 года №632 «Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» указано, что:

«Органы исполнительной власти республик в составе Российской Федерации, краев, областей, городов Москвы и Санкт - Петербурга, автономных образований:

а) с участием территориальных органов Министерства экологии и природных ресурсов Российской Федерации устанавливают дифференцированные ставки платы за загрязнение окружающей природной среды на основании утвержденных в соответствии с пунктом 2 настоящего Постановления базовых нормативов платы и коэффициентов, учитывающих экологические факторы, а также осуществляют корректировку размеров платежей природопользователей с учетом освоения ими средств на выполнение природоохранных мероприятий и зачисление этих средств в счет указанных платежей».

Поэтому нередко возникают вопросы о том, как корректируется плата за негативное воздействие на окружающую среду: в части, поступающей, например, в областной бюджет или в целом по платежам.

В качестве ответа можно привести разъяснения Минфина Российской Федерации, содержащиеся в Письме от 17 января 2005 года №03-07-03-02/1. В указанном документе говорится, что:

«В соответствии со ст.ст.51, 57 и 62 Бюджетного кодекса Российской Федерации начиная с 2005 года плата за негативное воздействие на окружающую среду зачисляется по нормативу 20 процентов в доход федерального бюджета, по нормативу 40 процентов - в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации и по нормативу 40 процентов - в доходы местных бюджетов.

Следует отметить, что распределение регулирующих доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации регулируется бюджетным законодательством и не относится к обязанностям налогоплательщиков и плательщиков сборов. Указанное распределение производится органами, осуществляющими кассовое обслуживание соответствующего бюджета.

Учитывая изложенное, по мнению Минфина России, корректировка платы за негативное воздействие на окружающую среду должна производиться в целом по размеру платежей природопользователей, а не в части, подлежащей перечислению в доход бюджета области и ее местных бюджетов».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Порядок платы за загрязнение окружающей среды, установленный Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 августа 1992 года №632, распространяется на учреждения, организации, иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих любые виды деятельности на территории Российской Федерации, связанные с природопользованием.

Данный Порядок предусматривает взимание платы за следующие виды вредного воздействия на окружающую природную среду:

- ☐ выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников;
- ☐ сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты;
- ☐ **размещение отходов;**
- ☐ другие виды вредного воздействия (шум, вибрация, электромагнитные и радиационные воздействия и тому подобное).

При этом организации в установленном порядке получают разрешения на выбросы, сбросы загрязняющих веществ и размещение отходов.

В случае отсутствия у природопользователя оформленного в установленном порядке разрешения на размещение отходов, вся масса загрязняющих веществ учитывается как сверхлимитная. Плата за загрязнение окружающей природной среды в таких случаях определяется природопользователем как при сверхлимитном загрязнении окружающей среды.

Платежи за предельно допустимое размещение отходов, уровни вредного воздействия осуществляются за счет себестоимости продукции (работ, услуг), а платежи за их превышение - за счет прибыли, остающейся в распоряжении природопользователя после налогообложения.

Обратите внимание!

Глава 25 «Налог на прибыль организаций»:

- ☐ Согласно пункту 7 статьи 254 НК РФ платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы относятся в состав материальных расходов.
- ☐ Согласно пункту 4 статьи 270 НК РФ не учитываются при налогообложении прибыли расходы в виде суммы налога, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Плата за размещение отходов и другие виды загрязнения взимается в пределах установленных лимитов, а также сверх установленных лимитов. Налогооблагаемой базой при расчете платежей является объем вредного воздействия за выброс или сброс 1 кубического метра отходов.

Установление лимитов на выбросы и сбросы допускается только при наличии планов снижения выбросов и сбросов, согласованных с органами исполнительной власти, осуществляющими государственное управление в области охраны окружающей среды.

При этом плата за размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах установленных лимитов (временно согласованных нормативов), но превышающие предельно допустимые нормативы, а также плата за сверхлимитные выбросы являются платежами за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и при налогообложении налогом на прибыль не учитываются (Письмо Минфина Российской Федерации от 3 декабря 2004 года №03-03-01-04/1/169).

Обратите внимание!

Плата за загрязнение окружающей природной среды не освобождает природопользователей от выполнения мероприятий по охране окружающей природной среды и возмещения вреда, причиненного экологическим правонарушением.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

2.2. УЧЕТ ПРИ ДЕМОНТАЖЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В процессе эксплуатации основные средства (далее ОС), независимо от их назначения в процессе производства, постоянно изнашиваются, начинают работать хуже, а иногда и совсем выходят из строя.

Одним из способов ликвидации ОС является демонтаж, после которого остаются материалы: запчасти, металлолом и т.д., которые можно использовать в дальнейшей деятельности организации.

В соответствии с пунктом 77 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года №91н (далее Методические указания №91н) для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования основных средств, а также для оформления документации при выбытии объектов в организации приказом руководителя создается комиссия. В состав комиссии входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которых, в соответствии с законодательством, возложены функции регистрации и надзора за отдельными видами имущества.

В компетенцию комиссии входит:

☐ осмотр объекта основных средств, подлежащего списанию с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления;

☐ установление причин списания объекта основных средств (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд и другое);

☐ возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего объекта основных средств и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости; контроль за изъятием из списываемых в составе объекта основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдачи на соответствующий склад; осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;

☐ составление акта на списание объекта основных средств.

В акте на списании основных средств должны содержаться данные, характеризующие объект основных средств:

- дата принятия объекта к бухгалтерскому учету;
- год изготовления или постройки;
- время ввода в эксплуатацию;
- срок полезного использования;
- первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации;
- проведенные переоценки, ремонты;
- причины выбытия с их обоснованием;
- состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов.

Акт на списание объекта основных средств утверждается руководителем организации.

На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств. Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения. Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, устанавливаемого руководителем организации в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Для списания пришедших в негодность объектов основных средств применяются следующие документы:

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

- Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма ОС-4);
- Акт о списании автотранспортных средств (форма №ОС-4а);
- Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма №ОС-4б).

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй экземпляр остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации.

Акт на списание основных средств может выступать не только как документ бухгалтерского учета, но и как регистр налогового учета.

Формы актов о списании основных средств утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 года №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

2.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Запасные части, металлолом, оставшиеся после списания объектов ОС принимаются к учету, а затем или используется в производстве, или реализуется сторонним организациям.

В соответствии с пунктом 29 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 года №26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» (далее ПБУ 6/01), стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Расходы от списания основного средства с бухгалтерского учета являются операционными расходами согласно пункту 11 ПБУ 10/99.

При разборке и демонтаже списываемых основных средств к операционным доходам относится стоимость полученных в результате таких операций запчастей, металлолома, деталей, узлов и т.д. (пункт 8 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года №32н).

Для учета выбытия объектов основных средств к счету 01 «Основные средства» целесообразно открывать отдельный субсчет «Выбытие основных средств», в дебет которого следует переносить стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумму накопленной амортизации.

Остаточная стоимость объекта списывается с кредита счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств», в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Расходы, связанные с ликвидацией оборудования списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции со счетом 23 «Вспомогательные производства».

Материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, принимаются к учету по рыночной стоимости на дату списания и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты. Такой порядок учета материальных ценностей, полученных в результате списания основных средств, установлен пунктом 54 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года №34н (далее Положение №34н).

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Принятие к учету пригодных к дальнейшему использованию запасных частей, металлолома отражается по дебету счета 10 «Материалы», в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Такой порядок оценки и учета материалов, остающихся после выбытия основных средств, предусмотрен пунктом 66 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина РФ от 28 декабря 2001 года №119н и пунктом 79 Методических указаний №91н.

Материальные ценности, полученные при разборке или демонтаже выбывающих основных средств, принимаются к учету по субсчетам счета 10 «Материалы» в зависимости от их назначения - ценности, пригодные для дальнейшего использования в данной организации, зачисляются на счет 10-1 «Сырье и материалы», 10-3 «Топливо», 10-5 «Запасные части» и т.д.

Материалы, которые не могут быть использованы в качестве материалов, топлива или запасных частей в данной организации (металлолом, утильсырье), принимается к учету на счете 10-6 «Прочие материалы».

Пример.

Организация в октябре 2006 года ликвидирует производственное оборудование, амортизация по которому начислена полностью, первоначальной стоимостью 270 000 рублей. Работы по демонтажу и вывозу оборудования осуществлялись силами вспомогательного производства. Расходы цеха вспомогательного производства составили 18 000 рублей. При разборке приняты к учету годные запасные части по рыночной стоимости 11 600 рублей, а также металлолом по стоимости 800 рублей.

В приведенной ниже таблице использованы следующие наименования субсчетов:

01-1 «Основные средства в эксплуатации»;

01-2 «Выбытие основных средств».

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операций
Дебет	Кредит		
01-2	01-1	270 000	Списана первоначальная стоимость ликвидируемого оборудования
02	01-2	270 000	Списана сумма начисленной амортизации
91-2	23	18 000	Отражены расходы вспомогательного производства по демонтажу оборудования
10-5	91-1	11 600	Приняты к учету запасные части, полученные при демонтаже оборудования
10-6	91-1	800	Принят к учету полученный при демонтаже металлолом
99	91-9	5 600	Списано сальдо прочих доходов и расходов (18 000 – 11 600 – 800)

Окончание примера.

2.2.2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Согласно пункту 13 статьи 250 НК РФ доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке, при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, признаются внереализационными доходами.

В Письме Министерства финансов Российской Федерации от 26 октября 2005 года №03-03-04/1/300 дано разъяснение:

«В соответствии с п. 13 ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) доходы налогоплательщика в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (за исключением случаев, предусмотренных пп. 19 п. 1 ст. 251 Кодекса) признаются внереализационными доходами и учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Исходя из изложенного стоимость полученного организацией в результате демонтажа (при ликвидации металлоемких основных средств) металлолома подлежит включению в состав внереализационных доходов и учитывается при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Доходы от реализации товаров (работ, услуг) учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со ст. ст. 248 и 249 Кодекса, за исключением доходов, поименованных в ст. 251 Кодекса.

Списанный в производство металлолом налоговую базу не уменьшает. Статья 270 Кодекса определяет расходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В соответствии с п. 49 этой статьи к расходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относятся иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 Кодекса.

Пункт 1 ст. 252 Кодекса устанавливает, что налогоплательщик вправе уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов. То есть расходами в целях налогообложения признаются только те затраты организации, которые фактически ею осуществлены.

Таким образом, стоимость металлолома, полученного организацией в результате демонтажа (при ликвидации металлоемких основных средств), подлежит включению в состав внереализационных доходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций, а при передаче металлолома в производство или реализацию налогооблагаемую базу не уменьшает».

Дата признания доходов и расходов от ликвидации основного средства зависит от того, какой метод выбран организацией – метод начисления или кассовый метод.

В соответствии с подпунктом 8 пункта 4 статьи 271 НК РФ организация, определяющая доходы и расходы по методу начисления, стоимость имущества, полученного при ликвидации основного средства, признает внереализационным доходом на дату составления акта ликвидации амортизируемого имущества.

При кассовом методе такие доходы признаются в момент принятия к учету имущества согласно пункту 2 статьи 273 НК РФ.

Как правило, в результате ликвидации основных средств организации получают убыток. Сумма убытка может быть учтена при налогообложении прибыли того периода, в котором убыток получен.

Пример.

Воспользуемся данными примера, приведенного выше, и определим сумму внереализационного дохода и сумму расхода, которые будут учитываться в целях налогообложения прибыли.

Внереализационный расход - расходы по демонтажу основного средства в сумме 18 000 рублей.

Внереализационный доход - стоимость принятых к учету запасных частей и металлолома в сумме 12 400 рублей.

Окончание примера.

2.3. БРАК

Одним из источников образования вторичного сырья является бракованная продукция.

Появление брака является неизбежной частью любого производства. Поэтому важно его своевременное выявление и правильный учет потерь от брака.

Браком в производстве считаются продукты, изделия, полуфабрикаты, детали, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по прямому назначению или могут быть использованы лишь после их переработки или исправления. При этом не считается браком продукты, изделия, полуфабрикаты, изготовленные по особым повышенным техническим требованиям, в тех случаях, когда они не соответствуют этим требованиям, но отвечают стандартам или техническим условиям на аналогичные продукты или

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

изделия для общего потребления. Не относятся к браку, потери от сортности, то есть перевод продукции в низший сорт по качеству.

Определение брака содержится в следующих нормативных документах:

- Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости на промышленных предприятиях (утверждено ЦСУ СССР, Госпланом СССР, Госкомцен СССР и Минфином СССР 20 июля 1970 года;

- Методические положения по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химического комплекса (смотрите пункт 4.56), утвержденные Приказом Минпромнауки Российской Федерации от 4 января 2003 года №2 «Об утверждении методических положений по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на предприятиях химического комплекса».

Различают следующие виды брака:

1) В зависимости от характера дефектов, брак подразделяется на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимый брак – это изделия, полуфабрикаты (детали и узлы) и работы, которые могут быть использованы по прямому назначению после исправления дефектов, причем их исправление технически возможно и экономически целесообразно.

Окончательный (неисправимый) брак – это изделия, полуфабрикаты, детали и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно, то есть в тех случаях, когда исправление брака потребует затрат, превышающих затраты на изготовление новой продукции вместо бракованной.

2) В зависимости от места обнаружения, брак подразделяется на внутренний и внешний.

Внутренним брак – это брак, выявленный в организации до отправки продукции потребителям.

Внешний брак – это брак, выявленный у потребителя в процессе использования или сборки.

2.3.1. ВНУТРЕННИЙ БРАК

2.3.1.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО БРАКА

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве, Планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (далее План счетов), предназначен счет 28 «Брак в производстве». Следует отметить, что на данном счете учитываются все виды брака. Аналитический учет на счете 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным структурным подразделениям, видам продукции (работ), статьям расходов, причинам и виновникам брака.

По дебету счета 28 «Брак в производстве» отражаются затраты, связанные с выявленным браком:

- ✓ себестоимость бракованной продукции (при неисправимом браке);
- ✓ затраты на исправление брака(при исправимом браке).

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, уменьшающие потери от брака:

- ✓ стоимость бракованной продукции, принятой к учету по цене возможного использования; суммы, взыскиваемые с виновников брака;
- ✓ суммы, взыскиваемые с поставщиков недоброкачественных материалов, при использовании которых допущен брак и так далее.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Сумма потерь от брака равна разнице между оборотами по дебету и кредиту счета 28 «Брак в производстве».

Не возмещаемые суммы потерь от брака включаются в себестоимость тех видов продукции, по которым выявлен брак. Если в том периоде, в котором выявлен брак, данный вид продукции не производился, то суммы потерь от брака распределяются по видам продукции как общепроизводственные расходы.

2.3.1.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО НЕИСПРАВИМОГО БРАКА

Себестоимость внутреннего неисправимого брака, подлежащая отражению на счете 28 «Брак в производстве», определяется по сумме затрат на изготовление бракованной продукции, куда входят:

- ☐ стоимость использованных сырья и материалов;
- ☐ расходы на оплату труда;
- ☐ соответствующие суммы ЕСН;
- ☐ расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
- ☐ часть общепроизводственных расходов;
- ☐ другие затраты, связанные с изготовлением бракованной продукции.

Для расчета себестоимости окончательного брака необходимо произвести следующие действия:

- составить калькуляцию затрат на изготовление бракованной продукции;
- рассчитать сумму взысканий с виновников брака;
- рассчитать стоимость возвратных отходов по цене возможного использования;
- определить сумму потерь от окончательного брака.

Учет неисправимого внутреннего брака оформляется бухгалтерскими проводками:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
28	20, 21, 43	Списана себестоимость бракованной продукции
10, 21, 41	28	Принята к учету бракованная продукция по цене возможного использования
73	28	Начислены суммы, подлежащие взысканию с виновников брака
76	28	Начислены суммы, подлежащие взысканию с поставщиков бракованных материалов
20, 23	28	Включены в себестоимость продукции потери от брака

Пример.

На металлургическом заводе допущен неисправимый брак продукции, затраты на изготовление которой составили 50 000 рублей.

Неисправимый брак может быть принят в качестве металлолома, стоимость которого составляет 15 000 рублей, кроме того, в возмещение затрат по выпуску брака с виновника подлежит удержанию сумма 6 000 рублей. В бухгалтерском учете организации данные хозяйственные операции отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
28	20	50 000	Отражена себестоимость бракованной продукции
10	28	15 000	Принята к учету бракованная продукция в качестве металлолома
73	28	6 000	Отражена сумма, подлежащая возмещению работником, по вине которого допущен брак
20	28	29 000	Включены в себестоимость продукции невозмещаемые потери от брака (50 000 рублей – 15 000 рублей – 6 000 рублей)

Окончание примера.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

2.3.1.3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО ИСПРАВИМОГО БРАКА

В себестоимость внутреннего исправимого брака включаются:

- ☐ стоимость сырья и материалов, израсходованных при исправлении брака;
- ☐ заработная плата работников, непосредственно осуществляющих исправление брака;
- ☐ соответствующие суммы начисленного ЕСН;
- ☐ доля затрат на содержание и эксплуатацию оборудования и общепроизводственных затрат, приходящаяся на операции по исправлению брака;
- ☐ другие расходы, связанные с исправлением брака.

Учет исправимого внутреннего брака оформляется следующими бухгалтерскими проводками:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
28	10	Списана стоимость сырья и материалов, использованных для исправления брака
28	70	Начислена заработная плата рабочим, занятым исправлением брака
28	69	Начислен ЕСН и сумма страховых взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве
28	25	Списана соответствующая доля общепроизводственных затрат
73	28	Начислены суммы, подлежащие взысканию с виновников брака
76	28	Начислены суммы, подлежащие взысканию с поставщиков бракованных материалов
20, 23	28	Включены в себестоимость продукции затраты на исправление брака

Пример.

При производстве продукции выявлен брак. Затраты на изготовление бракованной продукции составили:

Стоимость израсходованных материалов – 25 000 рублей;

Заработная плата – 15 000 рублей;

Сумма ЕСН – 3 900 рублей;

Доля общепроизводственных расходов – 7 500 рублей;

Итого – 51 400 рублей.

Затраты на исправление брака составили:

Стоимость израсходованных материалов – 8 000 рублей;

Заработная плата – 7 000 рублей;

Сумма ЕСН – 1 820 рублей;

Доля общепроизводственных расходов – 1 500 рублей.

Итого – 18 320 рублей.

С виновников брака взыскано 5 000 рублей.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
28	10	8 000	Списана стоимость материалов на исправление брака
28	70	7 000	Начислена заработная плата за исправление брака
28	69	1 820	Начислен ЕСН и сумма страховых взносов по страхованию от несчастных случаев на производстве
28	25	1 500	Списаны общепроизводственные расходы, приходящиеся на исправление брака
73	28	5 000	Начислена сумма к взысканию с виновников брака
70	73	5 000	Удержана из зарплаты работников взыскиваемая сумма
20	28	13 320	Отнесена на себестоимость продукции сумма потерь от брака (8 000 + 7 000 + 1 820 + 1500 - 5 000)

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

43	20	64 720	Отражена производственная себестоимость готовой продукции (51 400 + 13 320)
----	----	--------	---

Окончание примера.

2.3.1.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НДС, В СЛУЧАЕ ОБНАРУЖЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО БРАКА

На практике нередко возникает вопрос о том, необходимо ли восстанавливать НДС со стоимости материальных ценностей, которые использовались в процессе производства бракованной продукции.

Заметим, что по поводу необходимости восстановления НДС существует две точки зрения.

Одни специалисты (в том числе и работники налоговых органов) считают, что если бракованная продукция не будет в дальнейшем реализована, то НДС ранее принятый к вычету в части, приходящейся на стоимость товарно-материальных ценностей, использованных в процессе производства бракованной продукции, должен быть восстановлен и уплачен в бюджет. Заметим, что в некоторых случаях и суды занимают сторону налоговиков, доказательством может служить Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 4 октября 2004 года №Ф08-4617/2004 -1748А.

Другие, основываясь на положениях статьи 171 НК РФ, не соглашаются с подобными выводами. Напомним, что в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 171 главы 21 НК РФ,

«2. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории Российской Федерации либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении:

1) товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с настоящей главой, за исключением товаров, предусмотренных пунктом 2 статьи 170 настоящего Кодекса»;

В соответствии с подпунктом 47 пункта 1 статьи 264 НК РФ потери от брака включаются в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, то есть, несмотря на то, что часть приобретенных товарно-материальных ценностей была использована в производстве бракованной продукции, расходы на такие материалы имеют непосредственное отношение к реализации товаров, то есть к операциям, подлежащим налогообложению НДС.

Следовательно, в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 171 главы 21 НК РФ вычет был произведен организацией правомерно, и восстанавливать принятые к вычету суммы НДС в части, приходящейся на стоимость товарно-материальных ценностей использованных в процессе производства бракованной продукции, организации не нужно.

Обратите внимание!

В связи с тем, что однозначного решения по данному вопросу нет, организация должна решить самостоятельно будет ли она восстанавливать суммы «входного» налога на добавленную стоимость или нет.

Если организация, не желая вступать в спор с налоговыми органами, все же «восстановит» сумму НДС, то учесть его в целях налогообложения прибыли вряд ли удастся. Напомним, что случаи, когда «входной» НДС учитывается в составе расходов при налогообложении прибыли перечислены в пункте 2 статьи 170 НК РФ и в отношении налога, приходящего на бракованную продукцию, там ничего не указано.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

2.3.1.5. УЧЕТ ВНУТРЕННЕГО БРАКА В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ

В налоговом учете потери от брака включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании подпункта 47 пункта 1 статьи 264 главы 25 НК РФ. Указанные расходы являются косвенными и учитываются в составе расходов отчетного периода в полном объеме (пункт 2 статьи 318 НК РФ). При этом к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, учитываемым в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, налогоплательщики вправе относить только те потери от брака в производстве, которые не подлежат взысканию (удержанию) с виновников брака.

Для того чтобы признать потери от брака, необходимо соблюдать требования статьи 252 главы 25 НК РФ. Напомним, что в соответствии с пунктом 1 статьи 252 НК РФ расходами для целей налогового учета признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком, при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Обратите внимание, что с 1 января 2006 года подтверждение расходов может быть произведено и на основании документов, оформленных в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве (если расходы были произведены за границей), и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы. Такие изменения внесены в статью 252 НК РФ Федеральным законом от 06 июня 2005 года №58-ФЗ «о внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах».

2.3.2. ВНЕШНИЙ БРАК

Внешним считается брак, который выявлен после отгрузки готовой продукции покупателю.

Потери от внешнего брака отражаются в составе затрат того месяца, в котором получены и приняты претензии от покупателей. Потери от брака, которые относятся к продукции, изготовленной в прошлых периодах, включаются в себестоимость аналогичных изделий, выпущенных в текущем периоде. Если в текущем периоде такие изделия не выпускаются, то данные расходы распределяются по видам продукции как общепроизводственные расходы.

Статьей 475 ГК РФ установлено следующее:

«1. Если недостатки товара не были оговорены продавцом, покупатель, которому передан товар ненадлежащего качества, вправе по своему выбору потребовать от продавца:

соразмерного уменьшения покупной цены;

безвозмездного устранения недостатков товара в разумный срок;

возмещения своих расходов на устранение недостатков товара.

2. В случае существенного нарушения требований к качеству товара (обнаружения неустранимых недостатков, недостатков, которые не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени, или выявляются неоднократно, либо проявляются вновь после их устранения, и других подобных недостатков) покупатель вправе по своему выбору:

отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы;

потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

2.3.2.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕГО НЕИСПРАВИМОГО БРАКА

В себестоимость неисправимого внешнего брака включается:

- ☐ производственная себестоимость продукции (изделий), окончательно забракованной потребителем;
- ☐ возмещение покупателю затрат, осуществленных им в связи с приобретением этой продукции;
- ☐ транспортные расходы по возврату бракованной продукции;
- ☐ другие затраты связанные с изготовлением бракованной продукции.

Чтобы возврат продукции не был квалифицирован как ее обратная продажа организации-изготовителю, важно правильно оформить документы, подтверждающие характер сделки. В этом случае оформляется акт о выявлении брака (форма ТОРГ-2) и выставляется претензия, в которой отражается факт поставки некачественной продукции и указывается, должен ли поставщик перечислить покупателю деньги за бракованную продукцию, либо погасить задолженность, образовавшуюся после возврата брака, отгрузив аналогичную продукцию надлежащего качества.

Как правило, внешний брак выявляется не в том месяце, когда продукция была изготовлена, а позднее, когда забракованная продукция уже включена в объем продаж.

В случае возврата бракованной продукции поставщик должен сторнировать бухгалтерские операции по реализации в доле, приходящейся на брак, в том числе и суммы начисленных налогов.

Порядок списания внешнего брака зависит от периода, когда он выявлен, и от того, создает организация резерв на гарантийный ремонт или нет.

Если организацией не создан резерв на гарантийный ремонт, тогда потери от внешнего брака отражаются в составе затрат того месяца, в котором получены и приняты претензии от покупателей. Потери от брака, которые относятся к продукции, изготовленной в прошлых периодах, включаются в себестоимость аналогичных изделий, выпущенных в текущем периоде. Если в текущем периоде такие изделия не выпускаются, то данные расходы распределяются по видам продукции как общепроизводственные расходы. Потери от бракованной продукции, реализованной в прошлые периоды необходимо включать в состав внереализационных расходов как убытки прошлых лет, выявленных в отчетном году.

Если организацией создан резерв на гарантийный ремонт, тогда сумму потерь от брака в бухгалтерском учете списывают за счет резерва вне зависимости от того, когда была продана бракованная продукция:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов» Кредит 28 «Брак в производстве» – потери от брака списаны за счет резерва на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Если создан такой же резерв и в налоговом учете, то потери от брака также списываются за его счет.

При использовании резерва следует учитывать, что за счет этих средств списываются расходы на выполнение гарантийных работ только в пределах гарантийного срока.

Пример.

Организация реализовала партию из 10 изделий. Продажная цена одного изделия составляет 23.600 рублей (в том числе НДС 3 600 рублей). Себестоимость одного изделия составляет 15 000 рублей.

В процессе использования изделий покупателем обнаружен неисправимый брак в трех изделиях. Покупателем составлен акт о выявлении брака и выставлена претензия, в которой покупатель потребовал перечислить на его расчетный счет денежные средства в размере стоимости трех бракованных изделий.

Организация-изготовитель оплатила транспортные расходы по доставке бракованных изделий в сумме 1 180 рублей (в том числе НДС 180 рублей).

Полученные в результате разборки бракованных изделий запасные части были приняты к учету по цене возможной реализации на общую сумму 15 000 рублей.

Начислена заработная плата рабочим за разборку изделий – 3 000 рублей;

Начислен ЕСН – 780 рублей.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
62	90-1	236 000	Отражена выручка от продажи изделий (23 600 х 10)
90-2	43	150 000	Списана себестоимость проданных изделий (15 000 х 10)
90-3	68	36 000	Начислен НДС (3 600 х 10)
90-9	99	50 000	Отражена прибыль от продажи изделий (236 000 – 150 000 – 36 000)
51	62	236 000	Получена оплата за проданные изделия
После обнаружения брака и выставления претензии			
62	90-1	70 800	СТОРНО! Отражена выручка от продажи бракованных изделий (23 600 х 3)
90-2	43	45 000	СТОРНО! Списана себестоимость бракованных изделий (15 000 х 3)
68	90-3	10 800	Предъявлен к вычету НДС, ранее начисленный и уплаченный в бюджет на суммы, относящиеся к возвращенным бракованным изделиям (3.600 х 3)
62	51	70 800	Перечислена покупателю стоимость бракованных изделий (23.600 х 3)
28	43	45 000	Списана себестоимость бракованных изделий (15 000 х 3)
60	51	1 180	Оплачены транспортные расходы
28	60	1 000	Включены в состав потерь от брака транспортные расходы
19	60	180	Отражен НДС по транспортным расходам
68	19	180	Предъявлен к вычету НДС
28	70	3 000	Начислена заработная плата за разборку бракованных изделий
28	69	780	Начислен ЕСН
10	28	15 000	Приняты к учету запчасти после разборки бракованных изделий
20	28	34 780	Включены в себестоимость продукции текущего периода потери от брака (45 000 + 1 000 + 3 000 + 780 – 15 000)

Окончание примера.

2.3.2.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВНЕШНЕГО ИСПРАВИМОГО БРАКА

В себестоимость внешнего исправимого брака включаются:

- ☐ расходы на исправление забракованной продукции у потребителя;
- ☐ транспортные расходы по перевозке продукции от покупателя к изготовителю и обратно;
- ☐ другие затраты на возмещение расходов покупателя по приобретению продукции.

Пример.

(Цифры примера условные)

Производственная организация занимается производством сортового проката черных металлов. Предположим, что в январе организация реализовала строительно-монтажному управлению (далее СМУ) 10 тонн двутавровых балок на сумму 198 830 рублей (в том числе НДС – 30 330 рублей). Себестоимость готовой продукции составила 120 000 рублей. СМУ оплатило полученную партию металла в январе.

В феврале покупатель обнаружил неустраняемые дефекты в 3 тоннах продукции. Покупатель составил акт и предъявил претензию производственной организации, чтобы организация-изготовитель забрала бракованную продукцию. Стоимость брака составила 59 649 рублей, в том числе НДС- 9 099 рублей, себестоимость бракованной продукции – 36 000 рублей.

Изготовитель согласился с браком продукции и вернул покупателю денежные средства. Бракованные балки были приняты в качестве металлолома по цене 9 000 рублей, производственная организация ведет учет доходов и расходов методом начисления.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

В бухгалтерском учете производственной организации данные хозяйственные операции были отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
В январе			
62	90-1	198 830	Отражена выручка от продажи металлических балок СМУ
90-3	68	30 330	Начислен НДС
90-2	43	120 000	Списана себестоимость проданной продукции
90-9	99	48 500	Определен финансовый результат от продажи балок
51	62	198 830	Получены денежные средства от покупателя
В феврале			
62	90-1	59 649	СТОРНО! Отражена выручка от продажи 3-х тонн продукции
90-3	68	9 099	СТОРНО! Начислен НДС
90-2	43	36 000	СТОРНО! Списана себестоимость продукции
62	51	59 649	Перечислены покупателю деньги за бракованную продукцию
28	43	36 000	Списана себестоимость бракованных балок
10	28	9 000	Приняты к учету балки в качестве металлолома
20	28	25 000	Списаны потери от внешнего брака

Окончание примера.

2.3.2.3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НДС У ПРОДАВЦА ПО ВОЗВРАЩАЕМОМУ НЕКАЧЕСТВЕННОМУ ТОВАРУ

В соответствии с пунктом 5 статьи 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить исчисленную общую сумму налога на 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.

В бухгалтерском учете, предъявление к вычету суммы НДС, ранее начисленной и уплаченной организацией в бюджет с суммы реализации возвращенного товара, может быть отражено двумя вариантами:

- ☐ Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС» Кредит 90 «Продажи» субсчет «Налог на добавленную стоимость»;
- ☐ Дебет 90 «Продажи» субсчет «Налог на добавленную стоимость» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС» – методом красного сторно.

В соответствии с пунктом 5 статьи 171 главы 21 НК РФ, вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров продавцу или отказа от них. Поэтому сумма НДС, ранее начисленного и уплаченного в бюджет с реализации возвращенной некачественной продукции, должна быть отражена в книге покупок в том отчетном периоде, в котором был отражен возврат некачественной продукции с указанием реквизитов счета-фактуры, на основании которой был начислен НДС в бюджет с пометкой «возврат».

Порядок заполнения декларации по налогу на добавленную стоимость и налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов утвержден Приказом Минфина Российской Федерации от 28 декабря 2005 года №163н «Об утверждении форм налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов и косвенным налогам (налогу на добавленную стоимость и акцизам) при ввозе товаров на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь и порядков их заполнения».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

2.3.2.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ У ПРОДАВЦА ПО ВОЗВРАЩАЕМОМУ НЕКАЧЕСТВЕННОМУ ТОВАРУ

Обязанность по уплате налога возникает при наличии у налогоплательщика объекта налогообложения. В соответствии со статьей 38 НК РФ объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Реализацией товаров, работ или услуг признается передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказания услуг, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, - и на безвозмездной основе (пункт 1 статьи 39 НК РФ).

При возврате некачественного товара нет объекта налогообложения, поскольку стороны возвращаются в исходное положение: нельзя признать возвращенный товар реализованным, ведь обязательство покупателя по приемке товара нельзя считать исполненным. Кроме того, отсутствует обязательный критерий реализации - возмездность передачи, поскольку выплаченные суммы возвращаются покупателю.

А раз нет объекта налогообложения, следовательно, не возникает и обязанности по уплате налогов, в частности налога на прибыль (пункт 1 статьи 248 главы 25 НК РФ).

Однако следует заметить, что в момент отгрузки (передачи товара продавцом покупателю), продавец не имеет информации о том, будет возвращен определенный объем продукции или нет. Поэтому организация, определяющая доходы и расходы по методу начисления для целей 25 главы Налогового кодекса Российской Федерации, формирует налогооблагаемую базу на основании первичных документов на дату реализации товаров.

Однако 25 глава Налогового кодекса Российской Федерации не содержит прямых указаний о том, как отражать в налоговом учете возврат товара и как его учитывать при расчете налоговой базы по налогу на прибыль.

По нашему мнению, налоговый учет возврата некачественного товара будет зависеть от того, в каком периоде он осуществляется. Если возврат некачественного товара произошел в том же налоговом периоде, что и реализация, тогда продавцу необходимо уменьшить сумму доходов от реализации, рассчитанную в соответствии со статьями 249 и 316 НК РФ, на сумму возврата денежных средств, которые были получены продавцом за данный товар. А сумму расходов текущего налогового периода следует уменьшить на покупную стоимость возвращаемого товара.

В случае, если реализация осуществлена в одном налоговом периоде (например, в ноябре 2005 года), а товар был возвращен покупателю в другом (например, в феврале 2006 года), тогда убыток, осуществленный из-за возврата некачественной продукции, можно включить во внереализационные расходы как убытки прошлых лет, выявленные в текущем году (подпункт 1 пункта 2 статьи 265 НК РФ).

2.4. СБОР ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ

Ежегодно в промышленных организациях и у населения образуется вторичное сырье (макулатура, изношенные шины, металлом, отходы текстиля, древесины, пластмасс и т.д.)

В настоящее время значительно снизились объемы заготовок макулатуры, изношенных шин, отходов текстиля, поскольку действовавшая ранее система сбора вторичного сырья прекратила свою деятельность, так как большая часть государственных структур преобразована в частные, также отсутствует связь между организациями – производителями и организациями, осуществляющими деятельность по утилизации вторсырья.

Деятельность организаций, осуществляющих сбор вторичного сырья, регулируется следующими нормативными документами:

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

- Приказом Спецстроя РФ от 24 июля 2003 года №290 «Об утверждении Инструкции о порядке учета и хранения изделий и материалов, содержащих драгоценные металлы, сбора, учета, хранения и сдачи лома и отходов с драгоценными металлами в воинских формированиях и организациях при Спецстрое России»:

- Приказом ГТК РФ от 19 ноября 2002 года №1224 «О порядке учета и хранения изделий и материалов, изготовленных с применением драгоценных металлов и драгоценных камней» (вместе с «Инструкцией о порядке учета, хранения изделий и материалов, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни, сбора, учета, хранения и сдачи лома и отходов драгоценных металлов и драгоценных камней»:

- Постановлением Госатомнадзора РФ от 27 сентября 2000 года №8 «Об утверждении и введении в действие федеральных норм и Правил в области использования атомной энергии НП-020-2000 «Сбор, переработка, хранение и кондиционирование твердых радиоактивных отходов. Требования безопасности»:

- Правилами сбора, хранения и удаления отходов лечебно-профилактических учреждений. Санитарными правилами и нормами. СанПиН 2.1.7.728-99, утвержденными Постановлением Минздрава РФ от 22 января 1999 №2:

- Ветеринарно-санитарными правилами сбора, утилизации и уничтожения биологических отходов, утвержденными Минсельхозпродом Российской Федерации от 04 декабря 1995 года №13-7-2/469:

- Методическими указаниями. МУ 2.1.7.1185-03 Сбор, транспортирование, захоронение асбестсодержащих отходов, утвержденными Главным государственным санитарным врачом РФ 23 января 2003 и другими нормативными документами

Статьей 8 Закона г. Москвы от 30 ноября 2005 года №68 «Об отходах производства и потребления» установлены требования к сбору, хранению, переработке и обезвреживанию отходов:

«1. Деятельность по сбору, хранению, переработке и обезвреживанию отходов осуществляется в соответствии с требованиями федеральных законов и иных нормативных правовых актов, законов и иных нормативных правовых актов города Москвы, инструктивных и методических документов, стандартов, нормативов и правил, утвержденных в установленном порядке.

2. Сбор отходов должен осуществляться отдельным способом в соответствии с установленными классами опасности отходов, физическими свойствами и агрегатным состоянием отходов, содержанием в составе отходов летучих компонентов, особенностями последующего жизненного цикла отходов и существующими технологиями по их переработке, обезвреживанию и уничтожению.

3. Временное хранение отходов до их переработки, обезвреживания, уничтожения, использования или размещения должно осуществляться с учетом классов опасности, физических свойств и агрегатного состояния отходов в местах, специально оборудованных в соответствии с требованиями санитарно-эпидемиологических, ветеринарно-санитарных, экологических и иных норм и правил.

4. Обезвреживание и уничтожение отходов должно осуществляться специализированными организациями в соответствии с требованиями санитарно-эпидемиологических, ветеринарно-санитарных, экологических и иных норм и правил.

5. В целях уменьшения количества образующихся отходов вторичные материальные ресурсы в объемах, установленных Правительством Москвы, должны направляться на переработку (обработку) во вторичное сырье.

6. Перечень вторичных материальных ресурсов, подлежащих переработке (обработке) во вторичное сырье, устанавливается Правительством Москвы».

Рассмотрим особенности сбора вторичного сырья на примере сбора лома и отходов цветного и черного металла.

2.4.1. СБОР ЛОМА И ОТХОДОВ ЦВЕТНОГО И ЧЕРНОГО МЕТАЛЛА

Организации могут приобретать лом черных и цветных металлов с целью его последующей переработки. Причем они могут осуществлять такие операции

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

самостоятельно, приобретая металлолом у физических или юридических лиц, или приобретать его у специализированных организаций, не имеющих к производству черных и цветных металлов непосредственного отношения.

Напомним, понятие лома черных и цветных металлов дано в Федеральном законе от 24 июня 1998 года №89-ФЗ «Об отходах производства и потребления». Согласно статье 1 указанного закона:

«лом и отходы цветных и (или) черных металлов - пришедшие в негодность или утратившие свои потребительские свойства изделия из цветных и (или) черных металлов и их сплавов, отходы, образовавшиеся в процессе производства изделий из цветных и (или) черных металлов и их сплавов, а также неисправимый брак, возникший в процессе производства указанных изделий».

Таким образом, законодательством металлолом отнесен именно к отходам производства и потребления. На этот факт мы сразу хотим обратить внимание читателя, так как эта информация в дальнейшем будет необходима для понимания порядка налогообложения операций, связанных с металлоломом.

Осуществляя операции с металлоломом, субъект хозяйственной деятельности обязан соблюдать специальные правила его обращения, установленные Правительством Российской Федерации.

В части лома черных металлов, такие правила установлены Постановлением Правительства Российской Федерации от 11 мая 2001 года №369 «Об утверждении правил обращения с ломом и отходами черных металлов и их отчуждения».

А в части лома цветных металлов – Постановлением Правительства Российской Федерации от 11 мая 2001 года №370 «Об утверждении правил обращения с ломом и отходами цветных металлов и их отчуждения».

Кроме того, основными нормативными документами для субъектов предпринимательской деятельности, занятых в этой сфере бизнеса, будут являться:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 24 июня 1998 года №89-ФЗ «Об отходах производства и потребления»;
- Федеральный закон от 8 августа 2001 года №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» и др.

2.4.1.1. ПОРЯДОК ЛИЦЕНЗИРОВАНИЯ

Согласно статье 17 Федерального закона от 8 августа 2001 года №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (далее Закон №128-ФЗ) деятельность, связанная с заготовкой, переработкой и реализацией лома черных и цветных металлов, подлежит лицензированию.

О том, что следует понимать под такой деятельностью, сказано в Постановлениях Правительства Российской Федерации:

□ от 23 июля 2002 года №553 «Об утверждении положения о лицензировании заготовки, переработки и реализации лома черных металлов» (далее – Постановление №553);

□ от 23 июля 2002 года №552 «Об утверждении положения о лицензировании заготовки, переработки и реализации лома цветных металлов» (далее - Постановление от 23 июля 2002 года №552).

Согласно пункту 1 Постановления №553:

«Заготовка, переработка и реализация лома черных металлов включают в себя сбор, скупку (закупку) лома черных металлов у физических и юридических лиц, сортировку, хранение, отбор, извлечение, измельчение, резку, разделку, прессование, брикетирование, переплав, а также продажу или передачу лома черных металлов на возмездной или безвозмездной основе».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Аналогичное определение деятельности, связанной с заготовкой, переработкой и реализацией лома цветных металлов содержится и в Постановлении от 23 июля 2002 года №552.

Таким образом, если субъект хозяйственной деятельности, будь это металлургическая организация или специализированная организация, осуществляет указанные действия с металлоломом, то естественно, что он обязан получить соответствующую лицензию. Причем, если субъект одновременно осуществляет заготовку, переработку и реализацию и черных и цветных металлов, то ему придется получить две лицензии.

При прохождении процедуры лицензирования, хозяйствующий субъект несет определенные расходы, так как лицензирование осуществляется на платной основе. При лицензировании вида деятельности хозяйствующий субъект уплачивает государственную пошлину за рассмотрение заявления о предоставлении лицензии и за предоставление таковой. В соответствии с пунктом 71 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ) размеры государственной пошлины составляют:

- ☐ за рассмотрение заявления о предоставлении лицензии - 300 рублей;
- ☐ за предоставление лицензии - 1 000 рублей;
- ☐ за переоформление документа, подтверждающего наличие лицензии, - 100 рублей.

Обратите внимание!

Согласно подпункту 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость реализация:

«услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами)».

Расходы на лицензирование у организации с точки зрения бухгалтерского учета являются расходами по обычным видам деятельности. Такой вывод следует из пункта 5 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее – ПБУ 10/99).

Согласно пункту 18 ПБУ 10/99, расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Срок действия приобретаемой лицензии составляет пять лет, следовательно, расходы, произведенные организацией при ее приобретении, относятся ко всему сроку ее действия, то есть именно в течение этого срока организация будет получать доходы от реализации изготовленной продукции. В связи с этим, на основании пункта 19 ПБУ 10/99, эти расходы должны быть обосновано распределены.

Следовательно, первоначально организация отражает их в составе расходов будущих периодов, а затем списывает на затраты в порядке, устанавливаемом организацией (либо равномерно в течение срока действия лицензии, либо в зависимости от объема выпущенной продукции).

Именно такой порядок списания предусмотрен пунктом 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года №34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

отчетности в Российской Федерации» (далее Приказ Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года №34н).

Избранный метод списания закрепляется в учетной политике организации.

Пример.

Бухгалтерский учет.

Производственная организация ООО «Металлург» получило лицензию на заготовку, переработку и реализацию лома черных металлов в январе текущего года. За рассмотрение заявления соискателем лицензии было уплачено 300 рублей, (НДС не облагается) и за получение лицензии 1 000 рублей (НДС не облагается). Учетной политикой организации предусмотрено списание лицензии равными долями в течение срока ее действия.

В бухгалтерском учете организации бухгалтер ООО «Металлург» отразил получение лицензии следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
В январе			
76	51	1 300	Произведена оплата лицензирующему органу
97	76	1 300	Отражена лицензия в составе расходов будущих периодов
Ежемесячно в течение срока действия лицензии			
26	97	21,67	Отнесена на общехозяйственные расходы часть лицензионных затрат за текущий месяц

Налоговый учет.

Под расходами в главе 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (статья 252 НК РФ). Производственная организация не может осуществлять деятельность, связанную с получением дохода без наличия лицензии, то есть, как видим, в отношении лицензионных расходов все требования, выдвигаемые налоговым законодательством, выполняются. Поэтому организация в целях налогового учета учитывает такие расходы в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Дата возникновения расходов по лицензированию зависит от применяемого налогоплательщиком в целях налогообложения метода признания доходов и расходов: начисления или кассового.

Если организация использует метод начисления, то на основании пункта 1 статьи 272 НК РФ, затраты на приобретение лицензии необходимо относить на расходы, учитываемые для налогообложения, равными частями в течение срока действия лицензии. Поскольку для целей налогообложения прибыли расходы на лицензирование учитываются так же, как и в бухгалтерском учете, различий между бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой базой по налогу на прибыль не будет.

Федеральный закон от 6 июня 2005 года №58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее Закон №58-ФЗ) внес поправку в статью 272 НК РФ.

С 1 января 2006 года в соответствии с пунктом 1 статьи 272 НК РФ:

«Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно».

В связи с этим, организация с 1 января 2006 года может в налоговом учете списать расходы на получение лицензии и единовременно. Правда, чтобы иметь эту возможность организация должна закрепить используемый способ списания подобных расходов в учетной политике организации.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Если организация использует кассовый метод, то расходы на лицензию можно учесть в составе расходов единовременно, после их фактической оплаты. Такой порядок установлен статьей 273 НК РФ.

Окончание примера.

2.4.1.2. УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ СБОР ЛОМА И ОТХОДОВ ЦВЕТНОГО И ЧЕРНОГО МЕТАЛЛА

Организация бухгалтерского и налогового учета у организации, осуществляющей операции с металлоломом, будет зависеть от того, какие цели преследует данный субъект. Если он осуществляет заготовку лома черных и цветных металлов с целью его использования в качестве вторичного сырья, используемого для производства своей продукции, то в этом случае металлолом будет выступать в качестве материалов.

Рассмотрим пример.

Пример.

Производственная организация приобретает у физического лица лом черных металлов в количестве 50 кг по цене 27 рублей за 1 кг и использует его для производства готовой продукции.

Учет металлолома, принятого у населения ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001 года №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (далее ПБУ 5/01).

В соответствии с указанным документом (ПБУ 5/01) металлолом принимается к учету по фактической себестоимости, которая в данном случае будет складываться из суммы, выплаченной физическому лицу.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета учет металлолома, используемого в качестве материала, будет вестись на счете 10 «Материалы».

В бухгалтерском учете организации эта операция будет отражена следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
10	60,76	1 350	Принят к учету металлолом от физического лица
60,76	50	1 350	Погашена задолженность перед физическим лицом.

В налоговом учете стоимость материалов (металлолома) учитывается по стоимости, определенной в соответствии со статьей 254 НК РФ.

Окончание примера.

Специализированные же организации, осуществляющие операции с металлоломом, используют, как правило, торговую схему, так как в данном случае металлолом у них предназначен для дальнейшей реализации, в связи с чем, его учет ведется на счете 41 «Товары».

Пример.

Организация ООО «Втормет» приобретает у физического лица лом черных металлов и использует его для реализации металлургическому комбинату.

В феврале текущего года выручка от продажи металлолома составила 10 000 рублей. Фактическая себестоимость реализованного металлолома составляет 7 000 рублей.

Доходы и расходы для целей налогообложения прибыли организация ООО «Втормет» определяет методом начисления.

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

62	90-1	10 000	Отражена выручка от продажи металлолома
90-2	41	7 000	Списана фактическая себестоимость реализуемого металлолома
51	62	10 000	Получены денежные средства за реализованный металлолом

Окончание примера.

На сегодняшний день каких либо особенностей в налогообложении организаций, занятых приемкой металлолома нет. Если организация приобретает его с целью дальнейшей перепродажи, то исчисление налогов производится ею в обычном порядке.

Заметим лишь то, что налогоплательщики НДС иногда не верно определяют налоговую базу при реализации металлолома, исчисляя ее в соответствии с пунктом 4 статьи 154 НК РФ, объясняя это тем, что раз металлолом приобретается у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС, то и при последующей реализации НДС должен исчисляться с разницы между продажной ценой с учетом налога и ценой его приобретения. Такой подход к определению налоговой базы неправомерен. Прочитайте внимательно пункт 4 статьи 154 НК РФ:

«При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, (за исключением подакцизных товаров) налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой в соответствии со статьей 40 настоящего Кодекса, с учетом налога и ценой приобретения указанной продукции».

Во-первых, в данном случае речь идет о сельскохозяйственной продукции и продуктах ее переработки, перечень которой установлен Постановлением Правительства Российской Федерации от 16 мая 2001 года №383 «Об утверждении перечня сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (за исключением подакцизных товаров), закупаемых у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками)». И металлолома, естественно, там нет.

Во-вторых, рассматривать металлолом в качестве продуктов переработки продукции (закрыв при этом глаза на отраслевую принадлежность последней) так же не верно, так как металлолом в соответствии с Федеральным законом от 24 июня 1998 года №89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» представляет собой именно отходы.

Отсутствие особенностей справедливо лишь до 1 января 2006 года. Обращаем внимание, Федеральный закон от 22 июля 2005 года №119-ФЗ «о внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» (далее Закон №119-ФЗ) внес изменения в статью 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)».

С 1 января 2006 года освобождена от налогообложения НДС реализация лома отходов черных и цветных металлов (подпункт 24 пункта 3 статьи 149 НК РФ). При этом заметим, что от налогообложения освобождена именно прямая реализация (передача на возмездной или безвозмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами), остальные операции с ломом черных и цветных металлов от налогообложения не освобождаются.

Напоминаем, что, так как реализация лома черных и цветных металлов может осуществляться лишь при наличии лицензии, то и льгота может быть предоставлена налогоплательщику лишь при наличии лицензии (пункт 6 статьи 149 НК РФ).

Кроме того, налоговое законодательство по НДС в случае одновременного осуществления налогооблагаемых операций и операций, не подлежащих налогообложению, требует от налогоплательщика обязательного ведения раздельного учета. Такое требование выдвигает пункт 4 статьи 149 НК РФ.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Правда, при желании налогоплательщик НДС может отказаться от использования этой льготы, так как она не является обязательной к применению. Такое право ему предоставляет пункт 5 статьи 149 НК РФ.

И еще одно...

Осуществляя операции по приему металлолома, организации выплачивают физическим лицам денежные суммы, которые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации признаются доходами у физического лица (статья 208 НК РФ). Заметим, что в такой ситуации у организации-приемщика не возникает обязанностей налогового агента по удержанию и уплате НДФЛ у физических лиц. Организация просто не в состоянии правильно исчислить суммы налога, в связи с тем, что при исчислении НДФЛ учитываются суммы стандартных и имущественных, вычетов о которых у налогового агента нет никакой информации. Иначе говоря, организация производит выплаты физическим лицам без удержания сумм налога на доходы физических лиц. А вот подать сведения о суммах, выплаченных физическим лицам, организация обязана. Такое требование к ней предъявляет пункт 1 и пункт 2 статьи 230 НК РФ.

2.4.1.3. ПРИМЕНЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-КАССОВОЙ ТЕХНИКИ

При осуществлении деятельности, связанной с заготовкой, переработкой и реализацией лома черных и цветных металлов, есть один нюанс, на который необходимо обратить внимание. Речь идет о требованиях Федерального закона от 22 мая 2003 года №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее Федеральный закон от 22 мая 2003 года №54-ФЗ).

В пункте 3 статьи 2, вышеназванного Федерального закона от 22 мая 2003 года №54-ФЗ, перечислены случаи, когда организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности или особенностей своего местонахождения могут производить наличные расчеты без применения контрольно-кассовой техники (далее ККТ). В перечне таких случаев содержится прием от населения стеклопосуды и утильсырья, за исключением металлолома.

Иначе говоря, Федеральный закон от 22 мая 2003 года №54-ФЗ содержит прямое требование от субъекта предпринимательства при осуществлении наличных расчетов о применении контрольно кассовой техники. В данном случае у многих фирм и индивидуальных предпринимателей возникает вопрос, как может ими применяться ККТ, ведь деньги за полученный металлолом они отдают сдастчику, а не получают. Тем не менее, несмотря на всю абсурдность данного требования, налоговики требуют обязательного применения контрольно-кассовой техники. Доказательством могут служить письма налогового ведомства, в частности: Письмо МНС Российской Федерации от 9 апреля 2004 года №33-0-11/281 «О применении контрольно-кассовой техники при приеме от населения металлолома», Письмо МНС Российской Федерации от 1 ноября 2004 года №33-0-14/684@ «О применении контрольно-кассовой техники при приеме от населения металлолома» и Письмо ФНС Российской Федерации от 17 мая 2005 года №22-3-11/868@ «О применении контрольно-кассовой техники». Справедливости ради заметим, что все перечисленные документы не являются документами нормативного характера, однако легче от этого не становится. Ведь мало того, что такая точка зрения сформировалась у «налоговиков», судебная практика подтверждает, что и суды занимают аналогичную позицию. В качестве примера приведем Постановление ФАС Поволжского округа от 5 июля 2005 года №А65-22920/04-СА1-36, Постановление ФАС Уральского округа от 26 июля 2005 года №Ф09-3106/05-С7 и даже Постановление Президиума ВАС Российской Федерации от 8 февраля 2005 года №12126/04. В нем, в частности указано, что:

«административная ответственность, предусмотренная статьей 14.5 Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, наступает независимо от того, в каком качестве выступает организация (предприниматель), осуществляющая наличные денежные расчеты».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Заметим, что решение весьма оригинальное.

На наш взгляд, сфера применения Федерального закона от 22 мая 2003 года №54-ФЗ - это осуществление наличных расчетов между субъектами гражданского права, осуществляемых при продаже товаров (работ, услуг), а не при их покупке. Доказательством служит пункт 1 статьи 2 Федерального закона от 22 мая 2003 года №54-ФЗ:

«Контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный реестр, применяется на территории Российской Федерации в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг».

То есть, сам закон ограничивает сферу своей деятельности, и пункт 3 статьи 2 Федерального закона от 22 мая 2003 года №54-ФЗ не может ее расширить.

Фискальные же органы твердо стоят на своем: ККТ - обязательно! Хорошо хоть, что они при этом, в своих размышлениях, не идут еще дальше, а то вообще можно было бы прием металлолома рассматривать как оказание услуг.

Прием металлолома с оплатой его стоимости, по своей природе, является договором купли-продажи, регулируемым статьей 454 ГК РФ, а не чем-то иным. И если налоговые органы требуют применение ККТ, то по логике такой чек должен выдать именно продавец товара (физическое лицо), а не кто-то иной. Но Федеральный закон от 22 мая 2003 года №54-ФЗ такого требования к физическим лицам не предъявляет.

Заметим, что проблема металлолома не является новой, о чем свидетельствует Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19 декабря 2002 года №КАС02-624, в котором судебное решение было вынесено в пользу налогоплательщика. То есть суд признал недействующим подпункт «м» пункта 2 перечня, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июля 1993 года №745 «Об утверждении положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и перечня отдельных категорий предприятий (в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг», организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин». Напомним, что до вступления в силу Федерального закона от 22 мая 2003 года №54-ФЗ, случаи, когда организации и учреждения могли осуществлять денежные расчеты с населением без применения ККТ, были перечислены именно в этом перечне.

Несмотря на всю логику, ситуация такая, что налогоплательщику придется использовать ККТ. Ведь отсутствие ККТ приведет к административной ответственности в соответствии со статьей 14.5 **«Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг при отсутствии установленной информации либо без применения контрольно-кассовых машин»** Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, что с нашей точки зрения так же неправомерно, (обратите внимание на название статьи):

«Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг в организациях торговли либо в иных организациях, осуществляющих реализацию товаров, выполняющих работы либо оказывающих услуги, а равно гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, при отсутствии установленной информации об изготовителе или о продавце либо без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовых машин -

влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от пятнадцати до двадцати минимальных размеров оплаты труда; на должностных лиц - от тридцати до сорока минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - от трехсот до четырехсот минимальных размеров оплаты труда».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Если же субъект хозяйственной деятельности решит обратиться в суд, то еще неизвестно, какое решение по этому поводу примет Ваш судебный орган. Будет ли он ориентироваться на Определение Верховного Суда Российской Федерации от 19 декабря 2002 года №КАС02-624 или же на Постановление Президиума ВАС Российской Федерации от 8 февраля 2005 года №12126/04.

Теперь коснемся немного бланков строгой отчетности. Могут ли организации, принимающие металлолом их использовать?

В качестве бланка строгой отчетности для приема вторичного сырья и продажи товаров используется форма **№БСО-11 «Квитанция»**, утвержденная Письмом Минфина Российской Федерации от 11 апреля 1997 года №16-00-27-14 «Об утверждении форм документов строгой отчетности». Код данной формы по ОКУД 0712611.

Квитанция состоит из двух разделов, непосредственно квитанции и корешка квитанции. В каждой из частей указывается наименование организации, принимающей вторсырье и ее адрес, серия и номер квитанции, номер приемного пункта.

О сдачке вторсырья в квитанцию заносятся его фамилия, имя и отчество. В том случае, если сдается цветной металлолом, то в специально отведенные строки вписываются данные паспорта сдатчика.

В табличной части квитанции в соответствующие графы заносится информация о дате проводимой операции, наименовании сдаваемого вторсырья или покупаемого товара, его количество и сумма. Итоговая сумма записывается прописью. Квитанция подписывается лицом, получившим деньги, с указанием его фамилии, имени и отчества.

Квитанция выдается лицу, сдающему вторсырье или покупающему товар, а корешок квитанции остается в приемном пункте.

По поводу того имеют ли право субъекты хозяйственной деятельности использовать данные бланки при отсутствии ККТ, заметим, что на наш взгляд, Федеральный закон от 22 мая 2003 года №54-ФЗ не дает такой возможности. Объясним.

Согласно пункту 2 статьи 2 вышеуказанного закона:

«Организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством Российской Федерации, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности».

Как видим, закон дает такое разрешение только в случае оказания услуг населению. А как мы уже отметили выше, отношения по приему металлолома в соответствии с нормами гражданского законодательства представляют собой куплю-продажу. Поэтому на наш взгляд, организация или индивидуальный предприниматель имеют право применять данные бланки (для учета сумм, выданных физическим лицам), но только одновременно с выдачей чека ККТ.

2.5. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ

В соответствии со статьей 4 Закона №89-ФЗ

«1. Право собственности на отходы принадлежит собственнику сырья, материалов, полуфабрикатов, иных изделий или продуктов, а также товаров (продукции), в результате использования которых эти отходы образовались.

2. Право собственности на отходы может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении отходов.

3. Собственник опасных отходов вправе отчуждать опасные отходы в собственность другому лицу, передавать ему, оставаясь собственником, право владения, пользования или распоряжения опасными отходами, если у этого лица

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

имеется лицензия на осуществление деятельности в области обращения с опасными отходами.

4. В случае, если отходы брошены собственником или иным образом оставлены им с целью отказаться от права собственности на них, лицо, в собственности, во владении либо в пользовании которого находится земельный участок, водоем или иной объект, где находятся брошенные отходы, может обратить их в свою собственность, приступив к их использованию или совершив иные действия, свидетельствующие об обращении их в собственность в соответствии с гражданским законодательством».

2.5.1. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ ПО ДОГОВОРУ КУПЛИ ПРОДАЖИ

При приобретении сырья и материалов, за плату их фактическая себестоимость определяется как сумма фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) (пункт 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09 июня 2001 года №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (далее ПБУ 5/01).

К фактическим затратам на приобретение сырья и материалов относятся:

- ☐ суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- ☐ суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материалов;
- ☐ таможенные пошлины;
- ☐ невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально - производственных запасов;
- ☐ вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены сырье и материалы;
- ☐ затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке сырья и материалов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке сырья, материалов до места их использования, если они не включены в цену материально - производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально - производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

При формировании фактической себестоимости вторсырья хотелось бы обратить внимание на учет процентов, если сырье приобретается за счет заемных средств. Куда следует относить сумму начисленных процентов: на увеличение стоимости сырья или на операционные расходы?

Все зависит от вида кредита или займа. Если организация берет заемные средства именно на приобретение сырья (целевые), то при начислении процентов за пользование заемными средствами, она должна руководствоваться пунктом 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 2 августа 2001 года №60н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01» (далее ПБУ 15/01):

«В случае если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты материально - производственных запасов, других ценностей, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, то расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся организацией - заемщиком на увеличение дебиторской задолженности,

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. При поступлении в организацию заемщика материально - производственных запасов и иных ценностей, выполнении работ и оказании услуг дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке - с отнесением указанных затрат на операционные расходы организации – заемщика».

То есть порядок отражения в бухгалтерском учете должен быть следующим:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
51	66	Получен кредит
60 субсчет «Авансы выданные»	51	Произведена предварительная оплата сырья
60 субсчет «Проценты по кредиту»	66	Начислена сумма процентов банку за период до принятия сырья к учету
После принятия к учету сырья, начисление процентов производится в обычном порядке		
91-2	66	Начислены проценты за пользование кредитом

Кстати, аналогичные требования в отношении целевых заемных средств установлены и в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

В том случае, если заемные средства не носят целевого характера, то суммы начисленных процентов, в соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99, отражаются в бухгалтерском учете в составе операционных расходов.

Как видим, в отношении одного и того же вида расходов бухгалтерское законодательство предусматривает два разных варианта учета. Как быть? А ведь есть еще и налоговый учет, в котором проценты по заемным средствам (независимо от цели) учитываются в составе внереализационных расходов. Естественно, что любой бухгалтер старается сблизить бухгалтерский и налоговый учет, чтобы уменьшить себе трудоемкость работы. Исходя из этого, в бухгалтерском учете наиболее целесообразно такие виды расходов учитывать в составе операционных расходов, причем как по целевым заемным средствам, так и по средствам, не носящим целевого характера. Однако даже если закрепить в учетной политике организации положение о том, что проценты по заемным средствам целевого характера производственная организация в целях бухгалтерского учета учитывает в составе операционных расходов, претензии со стороны налоговых органов избежать не удастся, ведь формально организация нарушает требования ПБУ 15/01 и ПБУ 5/01.

Можно попробовать выйти из этой ситуации, закрепив в учетной политике положение о том, что проценты по заемным средствам, направленным на предоплату сырья, включаются в его стоимость только в том случае, если сумма таких процентов составляет существенную долю от стоимости приобретенного сырья и соответственно установить критерий существенности.

Минфин Российской Федерации в Указаниях о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом от 22 июля 2003 года №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», рекомендует использовать в качестве такого критерия 5 процентов от того или иного показателя:

«Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение,

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов».

Очень сложно сказать, как посмотрит на Ваше решение налоговый орган, поэтому хочется дать совет организациям: при оформлении договоров займа или кредита не стоит указывать в качестве цели приобретение сырья, то есть не придавать займам и кредитам целевого характера. Если же при заключении договора избежать этого не удастся, то организация должна решить каким образом она будет учитывать величину процентов, начисленных до момента принятия к учету сырья использовать критерий существенности, сближая бухгалтерский и налоговый учет или формировать разную фактическую себестоимость сырья, материалов в бухгалтерском и налоговом учетах.

□ затраты по доведению сырья, материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

□ иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально - производственных запасов.

Итак, в бухгалтерском учете в покупную стоимость вторсырья включаются все фактические затраты организации, непосредственно связанные с его приобретением, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Рассмотрим пример.

Пример.

Организация, осуществляющая деятельность по переработке вторсырья, приобрела партию макулатуры в количестве 400 кг.

Затраты, связанные с приобретением данной партии сырья, у организации составили:

Стоимость сырья, согласно договору купли-продажи - 112 100 рублей (в том числе НДС – 17 100 рублей).

Стоимость услуг перевозчика – 23 600 рублей (в том числе НДС – 3 600 рублей)

Стоимость услуг посредника, через которого организация приобрело партию данного сырья – 5 310 рублей (в том числе НДС – 810 рублей).

Учетной политикой организации предусмотрено, что учет материалов ведется без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Тогда в учете организации операции, связанные с приобретением сырья, будут выглядеть следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
10	60	95 000	Отражена договорная стоимость сырья
19	60	17 100	Отражена сумма НДС, предъявленная к оплате поставщиком сырья
10	76	20 000	Учтена в стоимости сырья сумма транспортных расходов
19	76	3 600	Учен НДС по транспортным расходам
10	76	4 500	Учены услуги посредника в стоимости сырья
19	76	810	Учен НДС по комиссионному вознаграждению посредника
68	19	21 510	Принят к вычету НДС (17 100 + 3 600 + 810)
60,76	51	141 010	Погашена задолженность перед поставщиком, перевозчиком и посредником

Обратите внимание!

В связи с изменениями, внесенными в статью 172 НК РФ Законом №119-ФЗ, вступившими в действие с 1 января 2006 года применение вычета по НДС не обусловлено оплатой поставщикам.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Достаточно товары (работы, услуги), имущественные права принять к учету и использовать в налогооблагаемой деятельности.

В результате на счете 10 «Материалы» организация сформировала фактическую себестоимость данной партии сырья, которая составила 119 500 рублей.
Окончание примера.

2.5.1.1. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ У ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА ПО ДОГОВОРУ КУПЛИ- ПРОДАЖИ

Осуществляя закупки вторичного сырья у физических лиц, организация, как правило, заключает с такими физическими лицами договора купли-продажи.

Отношения между сторонами по договору купли-продажи регулируются положениями параграфа 1 главы 30 «Купля-продажа» ГК РФ. Особенностью такой сделки является то, что одной стороной договора выступает гражданин – физическое лицо, не являющийся индивидуальным предпринимателем, другой стороной выступает юридическое лицо.

В организации для осуществления операций по приобретению вторсырья у населения, приказом руководителя обычно назначается ответственное лицо, с которым организация, в обязательном порядке, заключает договор о материальной ответственности.

Ответственному лицу выдается в подотчет определенная сумма денежных средств, который самостоятельно рассчитывается с физическими лицами.

По окончании расчетов, подотчетное лицо должно предоставить в бухгалтерию авансовый отчет о действительном использовании денежных средств.

Обратите внимание!

Выдать следующую подотчетную сумму организация вправе только при условии того, что подотчетное лицо полностью рассчиталось по ранее выданным ему суммам.

На основании полученного авансового отчета бухгалтер организации отразит в учете поступление вторсырья. Напомним, что на основании пункта 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 09 июня 2001 года №44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (далее ПБУ 5/01) сырье принимается к учету по фактической себестоимости.

Обратите внимание!

Организация, приобретающая у населения вторсырье, не обязана удерживать и перечислять в бюджет НДФЛ с сумм, выплачиваемых физическим лицам за приобретаемое у них имущество. Физические лица делают это самостоятельно, однако, осуществляя выплаты физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, организация обязана в налоговый орган подать сведения о размере выплаченных сумм.

Пример.

Организацией, осуществляющей деятельность по приему вторсырья у физических лиц, принято от физического лица 50 кг макулатуры на сумму 20 рублей. Сырье приобретено для последующей продажи

Расчеты с физическим лицом за сданное вторсырье произведены наличными денежными средствами.

В бухгалтерском учете организации данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
41	60	20	Принята к учету макулатура от физического лица
60	50	20	Произведена оплата физическому лицу за сданную макулатуру.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Окончание примера.

Что касается применения контрольно-кассовой техники при приеме от населения стеклопосуды и утильсырья, то в соответствии с абзацем 13 пункта 3 статьи 2 Федерального закона от 22 мая 2003 года №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники при приеме от населения стеклопосуды и утильсырья, за исключением металлолома.

Напомним, в качестве бланка строгой отчетности для приема вторичного сырья и продажи товаров используется форма **№БСО-11 «Квитанция»**, утвержденная Письмом Минфина Российской Федерации от 11 апреля 1997 года №16-00-27-14 «Об утверждении форм документов строгой отчетности». Код данной формы по ОКУД 0712611.

5.2.2. ПРИОБРЕТЕНИЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ ПО ДОГОВОРУ МЕНЫ

Мы уже отмечали, что право собственности на отходы может быть приобретено другим лицом на основании договора мены.

Следовательно, сырье может поступать в организацию в результате совершения товарообменных операций. Как показывает наша аудиторская практика, именно при отражении в учете операций по товарообмену, бухгалтера совершают большое количество ошибок, которые нередко ведут к нежелательным последствиям. Поэтому, на наш взгляд, стоит несколько подробнее остановиться на отражении операций по учету вторсырья, полученного по договорам мены.

При приобретении вторичного сырья по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами организация должна определять фактическую себестоимость получаемых материалов в соответствии с пунктом 10 ПБУ 5/01:

«Фактической себестоимостью материально - производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость материально - производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально - производственные запасы».

Товарообменные операции регулируются главой 31 «Мена» Гражданского кодекса Российской Федерации.

В соответствии с положениями статьи 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. Причем к договору мены применяются правила о купле-продаже, изложенные в главе 30 Гражданского кодекса Российской Федерации, если это не противоречит существу мены и правовым основам последней.

Особенность договора мены заключена в том, что каждая из сторон договора мены одновременно выступает и покупателем и продавцом. Выступая продавцом товара, сторона договора передает товар, выступая покупателем - принимает товар от другой стороны договора.

Товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, если самим договором мены не предусмотрено иное. Расходы на передачу и приемку товара

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

осуществляются в каждом случае той стороной, на которую возложены соответствующие обязанности.

Если по договору обмениваемые товары признаются неравноценными, то сторона, которая передает товар по более низкой цене, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после передачи товара, если иное не предусмотрено самим договором.

Обратите внимание!

По договору мены право собственности на приобретаемый товар переходит к сторонам после того, как они исполнили свои обязанности в качестве продавцов, то есть обязанности по передаче товара. Однако договором может быть предусмотрен иной порядок перехода права собственности.

Более подробно с вопросами отражения операций, осуществленных в рамках договора мены, Вы можете познакомиться в книге ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит» «Договор цессии. Мена. Прекращение обязательств зачетом».

Выше мы уже отметили, что, приобретая сырье по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, необходимо руководствоваться пунктом 10 ПБУ 5/01.

Кроме того, осуществляя операции по договорам мены, организация должна особое внимание обратить на пункт 6.3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденному Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее – ПБУ 9/99), согласно которому величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров, полученных или подлежащих получению, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров.

При невозможности установить стоимость товаров, полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью товаров, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичных товаров.

Покажем на примере, каким образом определяется фактическая себестоимость вторсырья, полученного организацией по договору мены.

Пример.

(В примере цифры приведены условные).

Швейная фабрика ООО «Стиль» заключила договор мены с текстильным комбинатом ООО «Русский текстиль», в соответствии с которым она передает 6 единиц продукции, а взамен получает 1 000 кг отходов основного производства (обрезков ткани). Договором установлено, что обмениваемое имущество признано равноценным, цена сделки составляет 106 200 рублей (в том числе НДС – 16 200 рублей).

ООО «Стиль» обычно приобретает аналогичные сырье по цене 106,2 рублей за 1 кг (в том числе НДС – 16,2 рубля), а текстильный комбинат обычно приобретает такую продукцию по цене 19 883 рубля за единицу (в том числе НДС – 3 033 рубля). Себестоимость 1 единицы готовой продукции ООО «Стиль» составляет 12 000 рублей, себестоимость 1 кг отходов составляет – 68 рублей.

Обычная цена реализации продукции ООО «Стиль» составляет 19 883 рублей (в том числе НДС – 3 033 рубля), а обычная цена реализации отходов – 112,1 рубль (в том числе НДС – 17,1 рубль). Указанные цены соответствуют рыночному уровню цен.

Предположим, что ООО «Стиль» первым осуществило поставку своей продукции. Так как договор мены осуществляется с разницей во времени, то, в учете ООО «Стиль» бухгалтер это отразит следующим образом:

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
45	43	72 000	Передана партия готовой продукции по договору мены (12 000 рублей x 6 единиц)
После получения партии отходов от текстильного комбината, ООО «Стиль» на основании пункта 6.3 ПБУ 9/99 обязано отразить в бухгалтерском учете выручку от продажи своей продукции			
62	90-1	106 200	Отражена выручка от продажи продукции, рассчитанная из стоимости полученных отходов, согласно договору мены. (106,2 рубля x 1 000 кг)
Отклонение стоимости, указанной в договоре мены, от рыночной цены продукции составляет: ((101 100 рублей – 90 000 рублей): 101 100 рублей) x 100% = 10,98 %, что менее 20%, следовательно, начисление НДС производится исходя из цены сделки			
90-3	68	16 200	Начислен НДС, причитающийся к уплате в бюджет с операций по продаже продукции
90-2	45	72 000	Списана себестоимость готовой продукции
Теперь, бухгалтер ООО «Стиль» должен отразить в учете поступление отходов. Их стоимость рассчитывается исходя из стоимости переданной взамен продукции, причем их стоимость определяется по цене обычной реализации			
10-9	60	101 100	Отражена стоимость отходов, исходя из цены обычной продажи продукции (19 883 рубля – 3 033 рубля) x 6 ед.
19	60	16 200	Учен НДС по принятым к учету отходам на основании счета-фактуры, полученного от текстильного комбината
Обратите внимание!			
Сумма «входного» НДС по приобретенным отходам, подлежащая вычету, должна быть исчислена исходя из балансовой стоимости переданной по договору мены продукции (72 000 рублей x 18% = 12 960 рублей). Основание – пункт 2 статьи 172 НК РФ.			
68	19	12 960	Принят к вычету «входной» НДС по полученным отходам
60	62	106 200	Произведен зачет задолженностей
60	91-1	11 100	Списана разница между стоимостью отгруженной продукции и стоимостью приобретенных отходов
91-2	19	3 240	Списана сумма НДС, не подлежащая вычету

Окончание примера.

2.5.3. ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ, ПОЛУЧЕННОЕ БЕЗВОЗМЕЗДНО

Безвозмездно получить сырье и материалы организация может лишь в двух случаях, предусмотренных ГК РФ.

В первом случае организация получает сырье по договору дарения. В соответствии со статьей 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность.

Не следует забывать, что согласно статье 575 ГК РФ, в отношениях между коммерческими организациями не допускается дарение на сумму, превышающую 5 установленных законом минимальных размеров оплаты труда.

Другим случаем безвозмездного получения материалов является пожертвование. На основании статьи 582 ГК РФ пожертвованием признается дарение вещи в общепользовных целях. Пожертвования могут делаться гражданам, лечебным, воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты, благотворительным, научным и учебным учреждениям, а также другим субъектам гражданского права.

Одним из условий пожертвования имущества юридическим лицам является использование этого имущества по определенному назначению. Юридическое лицо, принявшее пожертвование, для использования которого установлено определенное назначение, должно вести обособленный учет всех операций по использованию такого имущества.

Если по каким-либо обстоятельствам использование имущества по назначению становится невозможным, оно может быть использовано по другому назначению только с согласия лица, это имущество пожертвовавшего.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Согласно пункту 9 ПБУ 5/01 фактическая себестоимость материалов, полученных по договору дарения или безвозмездно, а также в результате выбытия основных средств и другого имущества, определяется как их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под рыночной стоимостью в данном случае понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате их продажи. Рыночные цены определяются с учетом положений статьи 40 НК РФ.

В соответствии с пунктом 10.3 ПБУ 9/99, активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Безвозмездно полученное сырье в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета учитываются по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления». По мере отпуска этого сырья в производство суммы, учтенные по счету 98 «Доходы будущих периодов», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы».

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению сырья.

В бухгалтерском учете безвозмездное поступление сырья будет отражено следующей корреспонденцией счетов:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
10	98-2	Отражена стоимость безвозмездно полученного сырья
20	10	Отражена передача полученного сырья в производство
98-2	91-1	Отражено признание внереализационного дохода от получения сырья

Более подробно с вопросами, касающимися безвозмездных операций, Вы можете ознакомиться в книге авторов ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит» «Безвозмездные операции».

3. ПЕРЕРАБОТКА ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ

Статьей 10 Закона г. Москвы от 30 ноября 2005 года №68 «Об отходах производства и потребления в городе Москве» (далее Закон г. Москвы №68) установлены требования к переработке (обработке) и хранению вторичных материальных ресурсов. Согласно данной статье Закона субъекты хозяйственной и иной деятельности, осуществляющие сбор вторичных материальных ресурсов и их переработку (обработку) во вторичное сырье, обязаны обеспечивать использование вторичного сырья либо передавать его для этих целей иным организациям, осуществляющим использование вторичного сырья.

Субъекты хозяйственной деятельности, осуществляющие переработку (обработку) вторичных материальных ресурсов во вторичное сырье, обязаны предварительно уведомлять уполномоченный орган о заключенных договорах на переработку (обработку) вторичных материальных ресурсов во вторичное сырье, ввозимых на территорию города Москвы.

Субъекты хозяйственной деятельности, осуществляющие сбор вторичных материальных ресурсов и их переработку (обработку) во вторичное сырье, обязаны разрабатывать и представлять в уполномоченный орган предложения по схеме размещения пунктов приема и переработки вторичного сырья (пункт 3 статьи 10 Закона г. Москвы №68).

Хранение вторичных материальных ресурсов, которые подлежат переработке (обработке) во вторичное сырье, должно осуществляться в условиях, исключающих потерю их ценных качеств.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

3.1. ПЕРЕРАБОТКА НА ОСНОВАНИИ ДАВАЛЬЧЕСКИХ ДОГОВОРОВ

Для производственных организаций операции по давальческой переработке сырья или материалов являются достаточно распространенными.

Производственная организация, изготавливающая продукцию, называется подрядчиком или переработчиком, а организация, передающая свои материалы на переработку, - заказчиком или давальцем.

Особенность давальческой переработки состоит в том, что передающая сторона сохраняет за собой право собственности на передаваемое сырье (материалы) и готовую продукцию, а переработчик за определенную плату оказывает лишь необходимые услуги по переработке сырья (материалов) с передачей готовой продукции заказчику.

С точки зрения гражданского законодательства договор на переработку давальческого сырья классифицируется как договор подряда и регулируется главой 37 «Подряд» Гражданского кодекса Российской Федерации.

Обратите внимание!

Существует мнение, что данный договор следует рассматривать как договор мены. На наш взгляд такое мнение является ошибочным, по следующим причинам.

Договор мены регулируется главой 31 Гражданского кодекса Российской Федерации «Мена». В статье 567 ГК РФ указано, что по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой, то есть признаками такого договора являются, во-первых, взаимная передача товара, а во-вторых, факт перехода права собственности на эти товары.

По давальческому контракту давальец передает переработчику сырье (материалы), однако, перехода права собственности при этом не происходит, давальец остается собственником переданного сырья (материалов) и изготовленной продукции. Предметом договора является выполнение организацией работ по переработке сырья и изготовлению продукции, такие работы не могут называться товаром, и не приходится говорить о переходе права собственности на выполненные работы. Кроме того, оплата за выполненные работы может быть произведена денежными средствами, что также не соответствует условиям договора мены.

Некорректным является и определение давальческого договора как договора возмездного оказания услуг, так как изготовление продукции с использованием давальческого сырья считается производственной деятельностью и в данном случае, более правильным будет говорить не об оказании услуг, а о выполнении работ.

Таким образом, давальческий контракт является разновидностью именно договора подряда и возникающие отношения должны регулироваться главой 37 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Суть договора подряда заключается в том, что подрядчик обязуется выполнить по заданию заказчика определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его.

Предметом договора подряда является изготовление или переработка вещи либо выполнение иных работ, результаты которых передаются заказчику. В соответствии с положениями главы 37 Гражданского кодекса Российской Федерации в договоре должны быть отражены следующие моменты:

1) Момент перехода рисков при передаче сырья на переработку и готовой продукции заказчику.

В общем случае, если в договоре не определен особый порядок перехода рисков, распределение осуществляется следующим образом:

☐ риск случайной гибели или случайного повреждения сырья (материалов), переданного для переработки, несет давальец;

☐ риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы до ее приемки заказчиком несет переработчик.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

2) Сроки выполнения работы и ответственность переработчика за их нарушение.

3) Цена работы, которая должна включать компенсацию издержек переработчика, которые он несет при выполнении работ, и непосредственно вознаграждение.

Если в договоре не установлен особый порядок определения цены, то следует руководствоваться пунктом 3 статьи 424 ГК РФ, то есть оплата работ по договору должна быть произведена по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные работы.

4) Порядок распределения между сторонами экономии переработчика.

Если договор не содержит порядка такого распределения, то в тех случаях, когда фактические расходы организации оказались меньше расходов, учтенных при определении цены работы, за организацией сохраняется право на получение суммы, установленной договором (за исключением случаев, когда заказчик может доказать, что полученная экономия существенно повлияла на качество изготовленной продукции).

5) Форма расчета за выполненные работы по переработке.

При заключении договора могут быть предусмотрены различные варианты оплаты:

- ☐ оплата денежными средствами;
- ☐ передача переработчику сырья на сумму равную стоимости выполненных работ либо частичный расчет денежными средствами и сырьем;
- ☐ передача переработчику готовой продукции на сумму равную стоимости выполненных работ либо частичный расчет денежным средствам и продукцией.

Если расчет производится полностью или частично сырьем или готовой продукцией договор приобретает смешанный характер: в части, регулирующей выполнение работ из материала давальца это договор подряда, а в части, регулирующей порядок оплаты, присутствуют элементы договора поставки или купли-продажи.

6) Права и обязанности сторон.

Права заказчика по контролю хода и качества работ.

Обязанность переработчика обеспечить сохранность и экономное расходование переданного в переработку сырья и его ответственность.

Переработчик по окончании работ обязан предоставить давальцу, отчет о расходовании сырья.

7) Порядок передачи сырья в переработку (приемка по качеству) и приемки заказчиком результатов работ.

Промежуток времени между моментом передачи сырья переработчику и моментом передачи готовой продукции заказчику должен равняться времени, необходимому для осуществления технологического цикла по производству продукции. Передача аналогичной готовой продукции в момент получения сырья от заказчика не допускается!

При передаче готовой продукции заказчику составляется акт приемки. Заказчик имеет право ссылаться на обнаруженные недостатки только в том случае, если они отражены в акте.

В случае если заказчик принял готовую продукцию без проверки ее качества, в дальнейшем он лишается права ссылаться на недостатки, которые могли быть обнаружены при проведении приемки.

8) Ответственность переработчика за ненадлежащее качество выполненных работ.

В случае установления факта ненадлежащего выполнения работ, у заказчика есть право:

- ☐ потребовать, чтобы переработчик устранил недостатки за свой счет;
- ☐ уменьшить сумму оплаты выполненных работ;

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

□ потребовать от переработчика возмещения расходов по устранению недостатков, если такие работы производились заказчиком.

Данные требования могут быть предъявлены при условии, что недостатки обнаружены в пределах двух лет со дня передачи результатов работы либо в течение гарантийного срока. Если гарантийный срок составляет менее двух лет, а недостатки обнаружены в пределах двух лет со дня передачи готовой продукции, то при предъявлении претензий заказчик должен доказать, что недостатки возникли до передачи продукции заказчику.

Срок исковой давности для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством выполненных работ, установлен в один год.

Так как данная книга предназначена для знакомства с вопросами производства в металлургии, то при рассмотрении давальческого контракта мы остановимся именно на организации-переработчике, подробно расскажем, как осуществляется им бухгалтерский и налоговый учет таких операций.

Более подробно с вопросами, касающимися порядка учета давальческого сырья у давальца, а также у переработчика, Вы можете ознакомиться в книге авторов ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит» «Давальческая переработка».

3.1.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ДАВАЛЬЧЕСКИМ СЫРЬЕМ

Прежде всего, следует заметить, что если организация-переработчик наряду с переработкой давальческого сырья осуществляет производство продукции из собственного сырья и ее реализацию, он обязательно должен организовать отдельный учет. Это требование вытекает из принципиально различного отражения в бухгалтерском учете операций по производству продукции из собственного и из давальческого сырья.

Организация-переработчик не приобретает права собственности на сырье, передаваемое ей давальцем, поэтому ошибочным является принятие к учету полученного сырья на счете 10 «Материалы». Подобная ошибка может привести к занижению налоговой базы по налогу на прибыль, в том случае если сырье будет списываться со счета 10 «Материалы» на счета учета затрат на производство.

Поэтому Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», для учета сырья и материалов, переданных в переработку на давальческой основе, предусмотрен забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку». Для учета материалов на складе и материалов, переданных в производство, открываются субсчета:

003-1 «Материалы на складе»;

003-2 «Материалы в производстве».

Учет ведется в количественном и стоимостном выражении по ценам, указанным в документах на передачу сырья. Кроме того, должен быть организован аналитический учет по заказчикам, видам сырья и материалов, по месту их нахождения.

Основанием для принятия к учету давальческого сырья является накладная, полученная от заказчика по форме №М -15, утвержденная Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 30 октября 1997 года №71а.

Обратите внимание!

В настоящее время не утверждена унифицированная форма по поступлению давальческого сырья, поэтому в накладной, в графе «основание» обязательно делается запись **«на давальческих условиях по договору № ____»**.

При поступлении давальческого сырья оформляется приходный ордер по форме №М-4, на данном документе также указывается, что сырье поступило в организацию на давальческих условиях.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

После окончания выполнения работ готовая продукция передается заказчику по акту приемки-передачи и накладной. Кроме того, переработчик должен предоставить, отчет об использовании сырья. Излишек сырья возвращается заказчику, если договором не предусмотрена частичная оплата работ сырьем.

Следует отметить, что готовая продукция до момента ее передачи заказчику, также как и сырье, полученное для переработки, может учитываться на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» или на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Принятие к учету готовой продукции оформляется накладной формы МХ-18 «Накладная на передачу готовой продукции в места хранения».

Затраты переработчика, которые он несет в процессе переработки, учитываются на счетах учета затрат на производство. Сюда относятся стоимость собственных материалов переработчика, заработная плата, ЕСН, амортизация основных средств, общехозяйственные и общепроизводственные расходы.

Организация, принимающая сырье и материалы в переработку, должна вести учет следующим образом:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
003		Отражена стоимость материалов (сырья), принятых от заказчика в переработку
20	10,23,25,26,7 0,69	Отражены затраты по переработке давальческих материалов
90-2	20	Списаны затраты по передаче готовой продукции давальцу
62	90-1	Отражена выручка от выполнения работ по переработке (без учета стоимости материалов, полученных на дачальческих условиях)
90-3	68	Начислен НДС со стоимости оказанных услуг по переработке
90-9	99	Определен финансовый результат
99	68-4	Начислен налог на прибыль
51	62	Отражено погашение задолженности контрагента за услуги, связанные с переработкой материала
	003	Списана стоимость сырья и материалов, принятых в переработку

Пример.

(цифры примера условные)

Предположим, что производственная организация ООО «Втормет» получила по договору давальческой переработки от заказчика 500 тонн вторсырья (металлолома), стоимостью 100 000 рублей для изготовления продукции. Согласованная сторонами стоимость работ по изготовлению продукции составила 354 000 рублей, в том числе НДС 18% - 54 000 рублей.

Прием сырья оформляется приходным орденом (форма №М-4) с пометкой, что сырье поступило в организацию на давальческих условиях.

Затраты производственной организации на выполнение работ составили 200 000 рублей.

В учете организации производятся следующие записи:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
003		100 000	Отражена стоимость поступившего вторсырья
20	02,10,70, 69	200 000	Отражены затраты
62	90-1	354 000	Отражена согласованная сторонами стоимость услуг по переработке (включая сумму НДС)

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

90-3	68	54 000	Начислен НДС
90-2	20	200 000	Отражено списание на продажу фактических затрат, связанных с оказанием услуг заказчику
51	62	354 000	Отражена фактическая оплата заказчиком стоимости оказанных услуг
	003	100 000	Отражено списание стоимости давальческого сырья при передаче готового продукта заказчику
90 -9	99	100 000	Отражен финансовый результат

Окончание примера.

Таким образом, учет операций, связанных с договором на переработку давальческих материалов у переработчика ведется на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» без применения двойной записи до момента принятия работ давальцем (передачи готовой продукции).

Аналитический учет сырья и материалов на данном счете осуществляется в разрезе заказчиков, по видам ценностей и в оценке, предусмотренной в договорах (пункт 156 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 28 декабря 2001 года №119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»).

Если в процессе переработки образуются отходы, то договором может быть предусмотрено, что отходы возвращаются давальцу, либо остаются у переработчика.

Обратите внимание!

В такой ситуации очень важным является следующий момент: уменьшают ли стороны договора цену сделки на сумму отходов, полученных в результате переработки или нет.

Если отходы, полученные от переработки материалов давальца, остаются у переработчика в счет частичной оплаты за выполненные им работы и принимаются к учету, например, в качестве вспомогательных материалов, то в учете делается проводка:

Дебет 10 «Материалы» субсчет «Прочие материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если же полученные от переработки отходы не влияют на цену сделки, то такая операция квалифицируется как договор дарения (пункт 1 статьи 572 ГК РФ). В учете это отражается проводкой:

Дебет 10 «Материалы» субсчет «Прочие материалы» Кредит 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления».

А затем, по мере использования, их стоимость списывают на счет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы», используя при этом проводку:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Безвозмездные поступления» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы».

В налоговом учете переработчика стоимость безвозмездно полученного имущества включают в состав внереализационных доходов (пункт 8 статьи 250 НК РФ), причем датой признания этих доходов будет день подписания сторонами акта приема-передачи отходов (подпункт 1 пункта 4 статьи 271 НК РФ).

Заметим, что в налоговом учете доход образуется раньше, чем в бухгалтерском, следовательно, организация – переработчик должна применить ПБУ 18/02, и отразить в учете отложенный налоговый актив.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

3.1.2. ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ РАСЧЕТОВ МЕЖДУ СТОРОНАМИ ПО ДОГОВОРУ ДАВАЛЬЧЕСКОЙ ПЕРЕРАБОТКИ

Отражение расчетов по договору в бухгалтерском учете организации, занимающейся переработкой, зависит от того, какая форма расчетов между переработчиком и давальцем предусмотрена договором: денежными средствами, сырьем или готовой продукцией.

а) Оплата денежными средствами

Этот вариант самый простой, так как представляет собой классическую схему договора подряда, – переработчик выполняет работы, а заказчик оплачивает эти работы денежными средствами. Рассмотренный выше пример наглядно отражает схему расчетов.

Если оплата за выполненные работы производится сырьем или готовой продукцией (полностью или частично), договор приобретает смешанный характер: в части, регулирующей выполнение работ, он представляет договор подряда, а в части, регулирующей порядок оплаты – договор купли-продажи.

Основания для такой трактовки следующие. Если применить правила определения величины оплаты по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, то следует руководствоваться пунктом 6.3. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и пунктом 6.3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.

В частности, пунктом 6.3. ПБУ 10/99, сумма оплаты определяется как стоимость товаров, переданных организацией, а при невозможности ее определения – как стоимость полученных товаров. Однако, исходя из сути договора, переработчик не передает никаких товаров в обмен на полученные ценности. Формально он передает продукцию (результат переработки сырья), которая ему не принадлежит, а предметом договора является выполнение работ. Стоимость работ, выполненных переработчиком, четко определена в договоре.

Аналогично, для заказчика пункт 6.3. ПБУ 9/99 «Доходы организации» определяет, что величина поступления по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами, определяется как стоимость полученных товаров, а при невозможности ее определения – как стоимость переданных товаров. Тем не менее, в обмен на сырье или готовую продукцию, которые заказчик отдает в счет оплаты по договору, он не получает товаров. Ему передается продукция, собственником которой он является. Заказчик оплачивает выполненные работы, стоимость которых определена договором.

Поэтому, по нашему мнению, в том случае если в оплату за выполненные работы передается сырье или продукция, эта передача должна рассматриваться как договор купли-продажи.

Обратите внимание!

В том случае, если в договоре на переработку указано, что оплата производится сырьем или готовой продукцией, такой договор может классифицироваться как предполагающий оплату неденежными средствами.

В этом случае при определении стоимости работ и передаваемых в счет оплаты сырья или продукции следует применять правила, установленные для подобных договоров. То есть, стоимость работ будет определяться исходя из стоимости сырья или продукции, причем это делается особым способом. Например, переработчик будет определять стоимость своих работ исходя из цены, по которой он обычно приобретает аналогичное сырье или продукцию, (она может отличаться от цены, по которой данное сырье или продукция может быть приобретено в данном конкретном случае). Кроме того, в этом случае у налоговых органов возникает право проверки соответствия цен условиям, установленным статьей 40 НК РФ.

Для того, чтобы избежать подобных осложнений, мы рекомендуем следующий алгоритм.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

□ Заключается договор на переработку давальческого сырья, в котором определяется стоимость работ и не оговаривается факт оплаты сырьем или готовой продукцией.

Если расчет производится сырьем или готовой продукцией (полностью или частично), заключается договор купли-продажи на сумму равную стоимости передаваемого сырья или продукции. В этом случае сырье или продукция не передаются в счет оплаты по договору переработки, а реализуются по отдельному договору и их стоимость определяется продавцом. Сырье или продукция принимается к учету у покупателя (переработчика по первому договору) по цене, указанной в договоре, и не зависит от стоимости работ. В свою очередь, стоимость работ по первому договору никак не соотносится ни с ценой сырья или материалов, по которой они приобретаются в данном случае, ни с той ценой, по которой они обычно приобретаются.

□ Следующий этап – зачет взаимных задолженностей.

Имеются два различных договора:

- договор переработки (подряда), по которому образуется задолженность заказчика перед переработчиком;
- договор купли-продажи, по которому заказчик выступает в роли продавца, а переработчик – в роли покупателя.

Суммы задолженностей могут совпадать, если стоимость проданного по договору купли-продажи сырья или продукции равна стоимости работ по переработке, в этом случае после проведения зачета задолженностей обязанности сторон по оплате считаются исполненными.

Если стоимость сырья или продукции, приобретенных по договору купли-продажи, меньше стоимости работ по договору подряда, то после проведения зачета обязанность покупателя по оплате сырья или продукции исполнена, а заказчик должен оплатить денежными средствами остаток задолженности по договору переработки. Таким образом, сумма оплаты по договору переработки складывается из суммы поступивших денежных средств и суммы зачета.

Право на возмещение НДС по переработке заказчиком по приобретенному сырью (продукции) – переработчиком возникает только после проведения зачета, так как только тогда обязанность по оплате считается исполненной. Если заказчик продал сырье или продукцию на меньшую сумму, а денежные средства в счет погашения задолженности еще не перечислил, то он может возместить НДС только в части, пропорциональной сумме оплаты.

Ниже мы рассмотрим различные варианты расчета сырьем и готовой продукцией с точки зрения договора купли-продажи.

б) В качестве оплаты передается сырье (полностью или частично)

Если отгрузка сырья, предназначенного для оплаты работ, производится одновременно с передачей сырья в переработку, то заказчик учитывает его стоимость на счете 45 «Товары отгруженные», так как право собственности на него перейдет к подрядчику после окончания работ по переработке.

По окончании выполнения работ реализация сырья в счет оплаты отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» как реализация прочих активов.

У переработчика сырье, полученное в счет оплаты работ, до момента перехода права собственности на него должно быть учтено на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Обратите внимание!

Одно и то же сырье будет учтено на счетах 003 «Материалы, принятые в переработку» и 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в различной денежной оценке. Сырье, принятое в переработку, учитывается в денежной оценке, в которой оно учтено на счете 10 «Материалы» у заказчика (по себестоимости). Аналогичное сырье, полученное в счет оплаты работ, передается заказчиком по цене реализации (с учетом наценки и НДС). Поэтому учет всего полученного сырья на счете 003 «Материалы, принятые в переработку» может быть

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

правомерным лишь в том случае, когда сырье было передано в переработку, а его излишки после выполнения работ остаются у переработчика в счет оплаты.

В том случае, если сырье в счет оплаты отгружается переработчику после окончания выполнения работ, то заказчик может непосредственно списывать его себестоимость на счет 90-2 «Себестоимость продаж» без использования счета 45 «Товары отгруженные», а переработчик полученное сырье принимает к учету на счет 10 «Материалы» без использования счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Так как передача сырья в счет оплаты рассматривается как купля-продажа, операции, связанные с этой сделкой, продавец (заказчик) отражает с использованием счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», и затем закрывает задолженности проводкой:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если делать проводку:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» при передаче материала (без использования счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»), тогда она не будет отражать сущности этой сделки.

Покупатель (переработчик) принимает к учету поступившее сырье через счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:

Дебет 10 «Материалы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и закрывает задолженности проводкой

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналогично, использование сокращенной схемы проводок, когда счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» не используется, а принятие к учету сырья, полученного в счет оплаты, оформляется проводкой

Дебет 10 «Материалы» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», не отражает сущности операции.

Пример.

(цифры примера условные)

ООО «Стелла» и производственная организация ООО «Втормет» заключили договор, согласно которому заказчик передает исполнителю 2 000 тонн вторсырья (металлолома) для изготовления продукции. Стоимость 1 тонны сырья (учетная цена) составляет 200 рублей. Стоимость работ по выплавке продукции, определенная договором, составляет 708 000 рублей (в том числе НДС – 108 000 рублей). Сумма затрат переработчика – ООО «Втормет» по выполнению заказа составила 500 000 рублей.

В счет оплаты работ ООО «Стелла» передает ООО «Втормет» 2 400 тонн такого же сырья. ООО «Стелла» реализует данное сырье по цене 250 рублей за 1 тонну (без НДС).

Рассмотрим две ситуации.

Ситуация 1. Отгрузка вторсырья в счет оплаты происходит одновременно с передачей сырья в переработку.

В учете ООО «Втормет» данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
003		400 000	Получено вторсырье для выполнения заказа (2 000 тонн x 200 рублей)
002		708 000	Получено сырье по договору купли-продажи ((2 400 тонн x 250 рублей) x 118%)
20	10, 70, 69...	500 000	Отражены затраты по выполнению заказа
	003	400 000	Списан расход давальческого сырья при передаче готовой продукции

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

	002	708 000	Списана с забалансового счета стоимость сырья, полученного по договору купли-продажи
62	90-1	708 000	Отражена выручка от выполнения работ
90-3	68	108 000	Начислен НДС
90-2	20	500 000	Списана себестоимость работ
90-9	99	100 000	Определен финансовый результат по выполненным работам
10	60	600 000	Принято к учету сырье (2 400 тонн x 250 рублей)
19	60	108 000	Отражен НДС по приобретенному сырью ((2 400 тонн x 250 рублей) x 18%)
60	62	708 000	Произведен зачет взаимных задолженностей
68	19	108 000	Предъявлен к вычету НДС по приобретенному сырью

Ситуация 2. Отгрузка вторсырья в счет оплаты происходит после передачи готовой продукции заказчику.

В учете ООО «Втормет» данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
003		400 000	Получено сырье для выплавки продукции (2 000 тонн x 200 рублей)
20	10, 70, 69...	500 000	Отражены затраты по выполнению заказа
	003	400 000	Списан расход сырья при передаче партии готового чугуна
62	90-1	708 000	Отражена выручка от выполнения работ
90-3	68	108 000	Начислен НДС
90-2	20	500 000	Списана себестоимость работ
90-9	99	100 000	Определен финансовый результат по выполненным работам (708 000 рублей – 108 000 рублей – 500 000 рублей)
10	60	600 000	Принято к учету сырье, полученное по договору купли-продажи (2 400 тонн x 250 рублей)
19	60	108 000	Отражен НДС по приобретенному сырью ((2 400 тонн x 250 рублей) x 18%)
60	62	708 000	Произведен зачет взаимных задолженностей
68	19	108 000	Предъявлен к вычету НДС по приобретенному сырью

Окончание примера.

При расчете сырьем или материалами возможен вариант, когда указанные активы передаются не на всю сумму задолженности за выполненные работы, то есть часть работ оплачивается деньгами, а часть сырьем или материалами. В этом случае правила купли-продажи применяются в части передаваемого сырья.

Пример.

(цифры примера условные)

ООО «Стелла» и производственная организация ООО «Втормет» заключили договор, согласно которому заказчик передает исполнителю 2 000 тонн вторсырья (металлолома) для изготовления продукции. Стоимость 1 тонны сырья (учетная цена) составляет 200 рублей. Стоимость работ по выплавке продукции, определенная договором, составляет 708 000 рублей (в том числе НДС – 108 000 рублей). Сумма затрат переработчика – ООО «Втормет» по выполнению заказа составила 500 000 рублей.

В счет оплаты работ ООО «Стелла» передает ООО «Втормет» 1 500 тонн такого же вторсырья. ООО «Стелла» реализует данное сырье по цене 250 рублей за 1 тонну (без НДС). Остальная сумма задолженности выплачивается денежными средствами.

В учете ООО «Втормет» данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
003		400 000	Получено сырье для выполнения заказа (2 000 тонн х 200 рублей)
002		442 500	Получено сырье в счет оплаты по договору купли-продажи ((1500 тонн х 250 рублей) х 118%)
20	10, 70, 69...	500 000	Отражены затраты по выполнению заказа
	003	400 000	Списан расход давальческого сырья при передаче партии готового чугуна
	002	442 500	Списана с забалансового счета стоимость сырья, полученного в счет оплаты
62	90-1	708 000	Отражена выручка от выполнения работ
90-3	68	108 000	Начислен НДС
90-2	20	500 000	Списана себестоимость работ
90-9	99	100 000	Определен финансовый результат по выполненным работам
10	60	375 000	Принято к учету сырье (1 500 тонн х 250 рублей)
19	60	67 500	Отражен НДС по приобретению сырья ((1500 тонн х 250 рублей) х 18%)
60	62	442 500	Произведен зачет взаимных задолженностей
51	62	265 500	Получена оставшаяся сумма оплаты (708 000 рублей – 442 500 рублей)
68	19	67 500	Предъявлен к вычету НДС по приобретенному сырью

Окончание примера.

в) В качестве оплаты передается готовая продукция (полностью или частично)

В данном случае договор также носит смешанный характер, с элементами договора подряда в части выполнения работ и купли-продажи – в части оплаты.

Учет операций в данном случае производится так же, как и при расчетах сырьем, но с некоторыми отличиями. В данном случае расчет производится готовой продукцией, которая учитывается заказчиком на счете 43 «Готовая продукция», а ее реализация отражается на счете 90 «Продажи».

В зависимости от характера дальнейшего использования полученной готовой продукции переработчик может принять ее к учету следующим образом:

на счет 10 «Материалы» - если продукция будет использована в производстве в качестве материалов;

на счет 41 «Товары» - если предполагается ее дальнейшая продажа.

Пример.

(цифры примера условные)

ООО «Стелла» и производственная организация ООО «Втормет» заключили договор, согласно которому заказчик передает исполнителю 2 000 тонн вторсырья для изготовления продукции. Стоимость 1 тонны сырья (учетная цена) составляет 200 рублей. Стоимость работ по выплавке продукции, определенная договором, составляет 708 000 рублей (в том числе НДС – 108 000 рублей). Сумма затрат переработчика – ООО «Втормет» по выполнению заказа составила 500 000 рублей. Изготовлено 1 000 тонн готовой продукции.

В счет оплаты ООО «Стелла» передает ООО «Втормет» 200 тонн готовой продукции по цене 3 540 рублей за 1 тонну (в том числе НДС – 540 рублей).

В учете ООО «Втормет» данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
003		400 000	Получено сырье для выполнения заказа (2 000 тонн х 200 рублей)

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

20	10, 70, 69...	500 000	Отражены затраты по выполнению заказа
	003	400 000	Списан расход сырья при передаче партии готовой продукции
62	90-1	708 000	Отражена выручка от выполнения работ
90-3	68	108 000	Начислен НДС
90-2	20	500 000	Списана себестоимость работ
90-9	99	100 000	Определен финансовый результат по выполненным работам
10	60	600 000	Принята к учету готовая продукция, полученная по договору купли-продажи (200 тонн х 3 000 рублей)
19	60	108 000	Отражен НДС по принятой к учету продукции ((200 тонн х 3 000 рублей) х 18%)
60	62	708 000	Произведен зачет взаимных задолженностей
68	19	108 000	Предъявлен к вычету НДС по приобретенной продукции

Окончание примера.

Если оплата производится частично денежными средствами, а частично готовой продукцией, то в части передачи продукции применяются правила купли-продажи.

Пример.

(цифры примера условные)

ООО «Стелла» и производственная организация ООО «Втормет» заключили договор, согласно которому заказчик передает исполнителю 2 000 тонн вторсырья (металлолома) для изготовления продукции. Стоимость 1 тонны сырья (учетная цена) составляет 200 рублей. Стоимость работ по выплавке продукции, определенная договором, составляет 708 000 рублей (в том числе НДС – 108 000 рублей). Сумма затрат переработчика – ООО «Втормет» по выполнению заказа составила 500 000 рублей. Изготовлено 1 000 тонн готовой продукции.

В счет оплаты ООО «Стелла» передает ООО «Втормет» 100 тонн готовой продукции по цене 3 540 рублей за 1 тонну (в том числе НДС – 540 рублей).

В учете ООО «Втормет» данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
003		400 000	Получено сырье для выполнения заказа (2 000 тонн х 200 рублей)
20	10, 70, 69...	500 000	Отражены затраты по выполнению заказа
	003	400 000	Списан расход сырья при передаче партии готовой продукции
62	90-1	708 000	Отражена выручка от выполнения работ
90-3	68	108 000	Начислен НДС
90-2	20	500 000	Списана себестоимость работ
90-9	99	100 000	Определен финансовый результат по выполненным работам
10	60	300 000	Принята к учету готовая продукция, полученная по договору купли-продажи (100 тонн х 3 000 рублей)
19	60	54 000	Отражен НДС по принятой к учету продукции
60	62	354 000	Произведен зачет взаимных задолженностей
51	62	354 000	Получены денежные средства в счет оплаты по договору (708 000 рублей – 354 000 рублей)
68	19	54 000	Предъявлен к вычету НДС по приобретенной продукции

Окончание примера.

3.1.3. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С ДАВАЛЬЧЕСКИМ СЫРЬЕМ

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

В отношении налогового учета давальческой переработки следует отметить, что если производственная организация одновременно изготавливает собственную продукцию и изготавливает продукцию из материалов заказчика, то в целях налогообложения необходимо обеспечить раздельный учет затрат на изготовление собственной продукции и расходов по давальческой переработке.

Напомним, что в соответствии с правилами главы 25 «Налог на прибыль организаций» расходы организации делятся на прямые и косвенные (статья 318 НК РФ). Причем если косвенные расходы относятся на затраты в полном объеме в текущем периоде, то прямые подлежат распределению.

Осуществление операций по давальческой переработке означает, что производственная организация, являющаяся плательщиком налога на прибыль, осуществляет фактически два вида деятельности: изготовление продукции из собственного сырья и выполнение работ по давальческой переработке.

Порядок оценки незавершенного производства в целях налогового учета установлен статьей 319 НК РФ. Причем, напомним, что ранее (до внесения изменений в статью 319 НК РФ) алгоритм расчета зависел именно от вида деятельности, осуществляемого налогоплательщиком.

Для организаций, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья сумма прямых расходов распределялась на остатки НЗП в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в количественном выражении), за минусом технологических потерь. При этом под сырьем понимается материал, используемый в производстве в качестве материальной основы, который в результате технологического процесса превращается в готовую продукцию.

Те же налогоплательщики, которые заняты выполнением работ либо оказанием услуг, распределяли сумму прямых расходов пропорционально доле незавершенных (или завершенных или не принятых на конец текущего периода) заказов на выполнение работ (оказание услуг) в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов на выполнение работ (оказание услуг).

Исходя из этого, по разным видам деятельности сумма прямых расходов подлежала распределению, в противном случае, налогоплательщик не верно исчислил бы налог на прибыль.

Отметим, что необходимость распределения косвенных расходов у налогоплательщика не возникала. Это обусловлено тем, что, во-первых, косвенные расходы в полном объеме относятся на расходы в момент их возникновения и при этом совершенно не важно, сколько видов деятельности осуществляет налогоплательщик. Требование о распределении косвенных расходов может возникнуть лишь в том случае, если организация осуществляет виды деятельности, облагаемые налогом на прибыль по разным ставкам.

В том случае, если при производстве продукции, например, металла, загрузка сырья в агрегаты (доменные печи, мартены и тому подобное) производится совместно, как собственного, так и давальческого и при осуществлении технологического процесса невозможно отследить сколько прямых затрат организации необходимо учесть при изготовлении собственной продукции и какая их сумма будет приходиться на давальческую переработку, в таком случае организация должна была использовать механизм распределения таких расходов с применением экономически обоснованных показателей, предварительно закрепив его в учетной политике.

Сейчас этот порядок закреплён законодательно. Согласно абзацу 5 пункта 1 статьи 319 НК РФ:

«В случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей».

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Таким показателем, в принципе, может выступать как сама сумма непосредственных прямых расходов по продукции каждого вида, либо сумма расходов по любому элементу прямых затрат по каждому виду продукции.

Производственным организациям можно для этих целей порекомендовать использовать в качестве такого показателя стоимость сырья и материалов, отпускаемых в производство. В этом случае общие прямые расходы будут распределяться на собственную продукцию и продукцию, изготовленную из давальческого сырья, пропорционально доле собственного и давальческого сырья, использованного при изготовлении продукции. Рекомендуем закрепить в учетной политике для целей налогообложения, что этот показатель используется в качестве «экономически обоснованного показателя».

Для определения суммы общих прямых расходов, относимых на тот или иной вид продукции можно использовать следующую формулу:

$ПР\text{ соб.} = (РС\text{ соб.} : (РС\text{ соб.} + РС\text{ дав.}) \times ПР$, где

ПР соб. – общие прямые расходы, приходящиеся на собственную продукцию;

РС соб. – расход сырья на изготовление собственной продукции;

РС дав. – расход сырья на изготовление продукции из давальческого сырья;

ПР – общая стоимость прямых расходов без стоимости собственного сырья.

Пример.

Производственная организация ООО «Металлург» изготавливает чугун из собственного сырья и из сырья заказчика. Предположим, что при загрузке сырья использовано 200 тонн собственного и 400 тонн давальческого сырья.

Прямые расходы без стоимости собственного сырья за отчетный период по обоим видам деятельности составили 900 000 рублей.

Согласно, предложенной методике расчета на долю собственной продукции приходится следующая сумма общих прямых затрат:

$(200\text{ тонн} : (200\text{ тонн} + 400\text{ тонн})) \times 900\text{ 000 рублей} = 300\text{ 000 рублей}$.

Следовательно, на продукцию, изготовленную из давальческого сырья, приходится 600 000 рублей общих прямых расходов.

Окончание примера.

Если организация-переработчик будет формировать незавершенное производство или у нее на складе останется нереализованная готовая продукция, ей необходимо распределять общие прямые расходы между видами деятельности. Бухгалтер организации может сразу вести раздельный учет прямых расходов или же распределять пропорционально стоимости или количеству исходного сырья и материалов, пропорционально количеству продукции, полученной из собственного или давальческого сырья.

НДС по операциям с использованием давальческого сырья.

Получение сырья или материалов в переработку не является приобретением, поэтому организация-переработчик учитывает давальческое сырье на забалансовом счете и не имеет права предъявлять к вычету НДС с их стоимости. Тем более что давальец при передаче сырья не выставляет счет-фактуру, а оформляет накладную, в которой НДС не выделяется.

Согласно пункту 5 статьи 154 НК РФ налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее налога на добавленную стоимость.

При передаче готовой продукции заказчику переработчик выставляет счет-фактуру на стоимость работ по переработке, определенную договором.

Обратите внимание!

НДС на стоимость работ по переработке давальческого сырья начисляется по ставке 18% независимо от того, по какой ставке облагаются перерабатываемое сырье и произведенная продукция, так как объектом налогообложения является именно выполнение работ, а не реализация продукции.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

НДС, уплаченный при приобретении материалов, работ, услуг, использованных переработчиком при выполнении работ, может быть предъявлен к вычету при условии соответствия требованиям статьи 172 НК РФ.

3.2. ПЕРЕРАБОТКА НА ОСНОВАНИИ ДОГОВОРОВ НА ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ, ОКАЗАНИЕ УСЛУГ

3.2.1. ПЕРЕРАБОТКА ВТОРСЫРЬЯ НА ОСНОВАНИИ ДОГОВОРОВ НА ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ

3.2.1.1. ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВАЯ СТОРОНА ДОГОВОРА ПОДРЯДА

В главе 37 Гражданского кодекса Российской Федерации приведены общие положения, которые должны применяться при заключении договоров подряда.

Договор подряда существует как самостоятельный договор гражданского законодательства. Отличительным признаком договора подряда от других договоров (например, договора найма или договора оказания услуг) является достижение экономического результата путем затрат труда со стороны подрядчика.

На основании статьи 702 ГК РФ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (Постановление ФАС Московского округа от 24 февраля 2004 №КГ-А40/868-04).

К отдельным видам договора подряда применяются:

- ☐ бытовой подряд,
- ☐ строительный подряд,
- ☐ подряд на выполнение проектных и изыскательских работ,
- ☐ подрядные работы для государственных нужд.

Договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы с передачей ее результата заказчику.

По договору подряда, заключенному на изготовление вещи, подрядчик передает права на нее заказчику, если иное не предусмотрено договором, подрядчик самостоятельно определяет способы выполнения задания заказчика.

Работа выполняется иждивением подрядчика - из его материалов, его силами и средствами (если иное не предусмотрено договором подряда), Подрядчик несет ответственность за ненадлежащее качество предоставленных им материалов и оборудования, а также за предоставление материалов и оборудования, обремененных правами третьих лиц (статья 704 ГК РФ).

Общие положения о подряде предусматривают, что риск случайной гибели или случайного повреждения результата выполненной работы до ее приемки заказчиком несет подрядчик (статья 705 ГК РФ).

Если в договоре подряда не установлено, что подрядчик выполняет работу лично сам, то подрядчик имеет право привлечь к исполнению своих обязательств субподрядчиков. В таком случае подрядчик выступает в роли генерального подрядчика.

Генеральный подрядчик несет перед заказчиком ответственность за последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств субподрядчиком, а перед субподрядчиком - ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение заказчиком обязательств по договору подряда.

С согласия генерального подрядчика заказчик вправе заключить договоры на выполнение отдельных работ с другими лицами. В этом случае указанные лица несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение работы непосредственно перед заказчиком.

Обязательным условием договора подряда является указание начальных и конечных сроков выполнения работ. Указанные в договоре подряда сроки (начальный, конечный и промежуточный) выполнения работы могут быть изменены в случаях и в порядке, предусмотренных договором (статья 708 ГК РФ).

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

В договоре подряда указывается цена работы или способы ее определения (статья 709 ГК РФ).

Подрядчик несет ответственность за не сохранность предоставленных заказчиком материала, оборудования, переданной для переработки (обработки) вещи или иного имущества, оказавшегося во владении подрядчика в связи с исполнением договора подряда (статья 714 ГК РФ).

В соответствии со статьей 716 ГК РФ подрядчик обязан предупредить заказчика и до получения от него указаний приостановить работу при обнаружении:

- ☐ непригодности или недоброкачества предоставленных заказчиком материала, оборудования, технической документации или переданной для переработки (обработки) вещи;
- ☐ возможных неблагоприятных для заказчика последствий выполнения его указаний о способе исполнения работы;
- ☐ иных, не зависящих от подрядчика обстоятельств, которые грозят годности или прочности результатов выполняемой работы либо создают невозможность ее завершения в срок.

Статья 717 ГК РФ предусматривает отказ заказчика от исполнения договора подряда в случае, если иное не предусмотрено договором подряда, заказчик может в любое время до сдачи ему результата работы отказаться от исполнения договора, уплатив подрядчику часть установленной цены пропорционально части работы, выполненной до получения извещения об отказе заказчика от исполнения договора. Заказчик также обязан возместить подрядчику убытки, причиненные прекращением договора подряда, в пределах разницы между ценой, определенной за всю работу, и частью цены, выплаченной за выполненную работу (Постановление ФАС Московского округа от 20 января 2005 года №КГ-А40/12715-04).

Заказчик обязан в случаях, в объеме и в порядке, предусмотренных договором подряда, оказывать подрядчику содействие в выполнении работ (пункт 1 статьи 718 ГК РФ). Если заказчик не исполняет своей обязанности по содействию, подрядчик вправе требовать возмещения убытков, включая дополнительные издержки, вызванные простоем, либо перенесения сроков исполнения работы, либо увеличения указанной в договоре цены работы (подпункт 2 пункта 1 статьи 718 ГК РФ).

Неисполнение заказчиком встречных обязанностей по договору подряда в соответствии со статьей 719 ГК РФ дает право подрядчику не приступать к работе, а начатую работу приостановить в случаях, когда нарушение заказчиком своих обязанностей по договору подряда, в частности, непредоставление материала, оборудования, технической документации или подлежащей переработке (обработке) вещи, препятствует исполнению договора подряда, а также при наличии обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что исполнение указанных обязанностей не будет произведено в установленный срок (статья 328 ГК РФ).

Приемка заказчиком работы, выполненной подрядчиком, осуществляется в соответствии со статьей 720 ГК РФ:

- ☐ заказчик обязан в сроки, предусмотренные договором подряда, с участием подрядчика принять выполненную работу (ее результат), а при обнаружении отступлений от договора, ухудшающих результат работы заявить об этом подрядчику;
- ☐ заказчик, обнаруживший недостатки в работе при ее приемке, вправе ссылаться на них в случаях, если в акте либо в ином документе, удостоверяющем приемку, были оговорены эти недостатки либо возможность последующего предъявления требования об их устранении;
- ☐ заказчик, принявший работу без проверки лишается права ссылаться на недостатки работы;
- ☐ заказчик, обнаруживший после приемки работы отступления в ней от договора подряда обязан известить об этом подрядчика в разумный срок по их обнаружении.

В случае возникновения между заказчиком и подрядчиком спора по поводу недостатков выполненной работы или их причин по требованию любой из сторон должна проводиться экспертиза, расходы по которой несет подрядчик, за исключением случаев, когда экспертизой установлено отсутствие нарушений подрядчиком договора подряда

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

или причинной связи между действиями подрядчика и обнаруженными недостатками. В таких случаях расходы на экспертизу несет сторона, потребовавшая назначения экспертизы, а если она назначена по соглашению между сторонами, то обе стороны поровну. Если иное не предусмотрено договором подряда, при уклонении заказчика от принятия выполненной работы подрядчик вправе по истечении месяца со дня, когда согласно договору результат работы должен был быть передан заказчику, и при условии последующего двукратного предупреждения заказчика продать результат работы, а вырученную сумму, за вычетом всех причитающихся подрядчику платежей, внести на имя заказчика в депозит в порядке, предусмотренном статьей 327 ГК РФ.

Если уклонение заказчика от принятия выполненной работы повлекло за собой просрочку в сдаче работы, риск случайной гибели изготовленной (переработанной или обработанной) вещи признается перешедшим к заказчику в момент, когда передача вещи должна была состояться.

Качество выполненной подрядчиком работы должно соответствовать условиям договора подряда (статья 721 ГК РФ).

На основании статьи 722 ГК РФ результат работы должен в течение всего гарантийного срока соответствовать условиям договора о качестве. Гарантия качества результата работы, если иное не предусмотрено договором подряда, распространяется на все, составляющее результат работы.

Статья 723 ГК РФ предусматривает ответственность подрядчика перед заказчиком за ненадлежащее качество работы:

- ☐ безвозмездного устранения недостатков в разумный срок;
- ☐ соразмерного уменьшения установленной за работу цены;
- ☐ возмещения своих расходов на устранение недостатков, когда право заказчика устранять их предусмотрено в договоре подряда (статья 397 ГК РФ).

Подрядчик, предоставивший материал для выполнения работы, отвечает за его качество по правилам об ответственности продавца за товары ненадлежащего качества (статья 475 ГК РФ).

Сроки ненадлежащего качества результата работы определены статьей 724 ГК РФ:

Срок исковой давности для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, выполненной по договору подряда, составляет один год (статья 725 ГК РФ), а в отношении зданий и сооружений срок определяется по правилам статьи 196 ГК РФ и составляет три года.

Подрядчик обязан передать заказчику вместе с результатом работы информацию, касающуюся эксплуатации или иного использования предмета договора подряда, если это предусмотрено договором либо характер информации таков, что без нее невозможно использование результата работы для целей, указанных в договоре (статья 726 ГК РФ).

В случаях, когда заказчик на основании пункта 2 статьи 715 ГК РФ или пункта 3 статьи 723 ГК РФ расторгает договор подряда, подрядчик обязан возвратить предоставленные заказчиком материалы, оборудование, переданную для переработки (обработки) вещь и иное имущество либо передать их указанному заказчиком лицу, а если это оказалось невозможным, - возместить стоимость материалов, оборудования и иного имущества.

В случае прекращения договора подряда по основаниям, предусмотренным законом или договором, до приемки заказчиком результата работы, выполненной подрядчиком (пункт 1 статьи 720 ГК РФ), заказчик вправе требовать передачи ему результата незавершенной работы с компенсацией подрядчику произведенных затрат.

Обратите внимание: что для договора подряда существенными условиями считаются предмет, то есть работы, для выполнения которых приглашается подрядчик, и определяется срок выполнения этих работ. Также существенными условиями признаются те условия, которые необходимо согласовать по желанию одного из участников по конкретной сделке.

Порядок установления цены в договоре подряда является немаловажным фактором, поскольку цена и порядок оплаты работ часто составляют существенные условия. Как мы отмечали в договоре подряда указывается как твердая, так и приблизительная цена, которая может быть связана с проведением дополнительных работ, в связи, с чем цена колеблется, то есть повышается или понижается. В таком

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

случае обязательным условием является то, что, подрядчик обязан своевременно предупредить об этом партнера-заказчика. В случае если последний не согласится, на повышение цены, указанной раньше, подрядчик вправе отказаться от договора и требовать оплаты уже выполненной части работы. В соответствии с абзацем 2 пункта 5 статьи 709 ГК РФ в случае если подрядчик не предупреждает о повышении цены заранее, то он может рассчитывать только на сумму, которая определена договором с самого начала.

Приемка подрядных работ должна удостоверяться актом приемки или же другим документом. Если по поводу объема и стоимости работ у партнеров возникли разногласия, лучше всего провести экспертизу, таким образом, можно разрешить спор до обращения в суд.

Обратите внимание: если заказчик отказывается принять работу и оплатить ее, подрядчик вправе требовать уплаты неустойки за не приемку работ на основании статьи 395 ГК РФ. Фирма-подрядчик имеет право выставить результаты не принятой работы на продажу в соответствии с пунктом 6 статьи 720 ГК РФ.

Срок подачи искового заявления при нарушении права по договору подряда составляет три года. При особых обстоятельствах он может быть либо сокращен, либо продлен в соответствии с главой 12 Гражданского кодекса РФ.

Передача вторичного сырья на переработку по договору выполнения работ оформляется Актом о сдаче-приемке сырья для выполнения работ по договору подряда. Форма данного документа приведена ниже:

АКТ № ____ О СДАЧЕ-ПРИЕМКЕ СЫРЬЯ ДЛЯ ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТ ПО ДОГОВОРУ ПОДРЯДА № ____ ОТ «__» _____ 200_г. НА ПЕРЕРАБОТКУ

г. _____ «__» _____ 200_г.

_____, именуемое в дальнейшем «Подрядчик», в лице _____, действующего на основании _____, с одной стороны, и _____, именуемое в дальнейшем «Заказчик», в лице _____, действующего на основании _____, с другой стороны, составили настоящий акт о нижеследующем.

1. В соответствии с договором подряда № ____ от «__» _____ 200_г. на переработку и заданием Заказчика № ____ Заказчик настоящим передает Подрядчику для выполнения работ по переработке сырья в _____, указанную в задании Заказчика № ____, следующее сырье:

Наименование сырья	Ед. изм.	Количество
1.		
2.		
3.		

ИТОГО: _____.

Сырье передал
От Заказчика

Сырье принял
От Подрядчика

3.2.2.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ У ПОДРЯДЧИКА

Подрядчики - это физические и юридические лица, которые выполняют работы по договору подряда и (или) государственному контракту, заключаемым с заказчиками в соответствии с ГК РФ.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Основными нормативными документами, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета, определения доходов и расходов у организации-переработчика вторичного сырья по договору подряда, являются:

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 №32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее ПБУ 9/99);
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное Приказом Минфина России от 6 мая 1999 №33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее ПБУ 10/99).

При получении выручки от продажи переработанного вторичного сырья рекомендуется следующая схема корреспонденции счетов бухгалтерского учета:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
Реализация сырья у подрядной организации		
51	62	Поступила оплата в счет предстоящего выполнения работ по переработке вторичного сырья
62	68	Начислен НДС
20-2	60	Приняты от субподрядной организации работы
19	60	Учен НДС
20-1	02, 70, 68	Сформированы затраты на работы, выполненные собственными силами
62	90	Предъявлены заказчику расчетные документы за выполненные работы по переработке сырья
68	62	Восстановлен НДС, начисленный с полученной предоплаты
90	68	Начислен НДС по сданному заказчику сырью
68	19	Принят к вычету НДС
60	51	Оплачены работы субподрядной организации
90	20-1	Отражены производственные затраты выполненных собственными силами и принятых заказчиком работ по переработке вторичного сырья
90	20-2	Отражены затраты выполненных силами субподрядных организаций и принятых заказчиком работ
90	99	Отражен финансовый результат
62	62	Зачтена полученная предоплата
51	62	Поступили денежные средства от заказчика (окончательный расчет)
Поэтапная сдача заказчику сырья у подрядной организации		
51	62	Поступила предварительная оплата
62	68	Начислен НДС
20-2	60	Приняты от субподрядной организации работы
19	60	Учен НДС
20-1	02, 70, 68	Сформированы затраты работ, относящихся к первому этапу работ, выполненных собственными силами
46	90	Предъявлены заказчику расчетные документы за выполненные работы по переработке вторичного сырья (первый этап)
60	51	Оплачены работы субподрядной организации
68	19	НДС, уплаченный субподрядной организации
68	62	Восстановлен НДС, начисленный с полученной предварительной оплаты
90	68	Начислен НДС по сданному заказчику объему работ (первый этап)

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

90	20-1	Отражены производственные затраты выполненных собственными силами и принятых заказчиком работ (первый этап)
90	20-2	Отражены затраты выполненных силами субподрядных организаций и принятых заказчиком работ по переработке вторичного сырья (первый этап)
90	99	Отражен финансовый результат (от продажи первого этапа)
46	90	Предъявлены заказчику расчетные документы за выполненные работы (второй этап)
90	68	Начислен НДС по сданному заказчику объему работ (второй этап)
90	20-1	Отражены производственные затраты выполненных собственными силами и принятых заказчиком работ по переработке вторичного сырья (второй этап)
90	20-2	Отражены затраты выполненных силами субподрядных организаций и принятых заказчиком работ (второй этап)
90	99	Отражен финансовый результат (от продажи второго этапа)
62	46	Переработанная продукция принята заказчиком в целом
62	62	Зачтена полученная предоплата
51	62	Поступили денежные средства от заказчика (окончательный расчет)

3.2.2.3. УЧЕТ У ЗАКАЗЧИКА

Порядок отражения расходов, связанных с оплатой выполненных работ по переработке вторичного сырья рассмотрим на примере.

Пример.

ООО «Заря» силами подрядной организации ООО «А» изготовило для собственной канцелярии письменный стол из материалов, которые учитывались в организации в качестве возвратных отходов от основного производства.

Используемые материалы имеют пониженные качественные характеристики, и их стоимость (в сумме, равной цене возможного использования) отнесена на уменьшение соответствующих затрат основного производства организации (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете).

Стоимость работ подрядной организации ООО «А» составила 15 000 рублей (в том числе НДС – 2 288 рублей), стоимость использованных возвратных отходов – 3 000 рублей.

В бухгалтерском учете организации ООО «Заря» используются субсчета:

10-6 «Отходы производства»;

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

Бухгалтер ООО «Заря» данные хозяйственные операции отразит следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
10-6	20	3 000	Приняты к учету возвратные отходы основного производства
10-7	10-6	3 000	Переданы подрядчику материалы для изготовления стола
08	60	12 712	Отражена стоимость работ, выполняемых подрядчиком
19	60	2 288	Учен НДС
68	19	2 288	Принят к вычету НДС
08	10-7	3 000	Списана стоимость материалов, использованных при изготовлении письменного стола

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

01	08	15 712	Введено в эксплуатацию ОС (письменный стол) (12 712 рублей + 3 000 рублей)
60	51	15 000	Произведена оплата работ подрядчика

Окончание примера.

3.2.2. ПЕРЕРАБОТКА ВТОРСЫРЬЯ НА ОСНОВАНИИ ДОГОВОРОВ НА ОКАЗАНИЕ УСЛУГ

3.2.2.1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВОЗМЕЗДНОГО ОКАЗАНИЯ УСЛУГ

Субъекты хозяйственной деятельности, оказывающие на экономическом рынке какие-либо виды услуг, руководствуются положениями главы 39 «Возмездное оказание услуг» ГК РФ.

Статья 779 «Договор возмездного оказания услуг» устанавливает, что по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик в свою очередь, обязуется принять и оплатить эти услуги.

Правила главы 39 ГК РФ применяются к договорам оказания услуг связи, медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, информационных услуг, услуг по обучению, туристическому обслуживанию и иных, за исключением услуг, оказываемых по договорам;

- подряда (глава 37 ГК РФ),
- выполнения научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (глава 38 ГК РФ),
- перевозки (глава 40 ГК РФ),
- транспортной экспедиции (глава 41 ГК РФ),
- банковского вклада (глава 44 ГК РФ),
- банковского счета (глава 45 ГК РФ),
- расчетов (глава 46 ГК РФ),
- хранения (глава 47 ГК РФ),
- поручения (глава 49 ГК РФ),
- комиссии (глава 51 ГК РФ),
- доверительного управления имуществом (глава 53 ГК РФ).

Если иное не предусмотрено договором возмездного оказания услуг то, исполнитель, в соответствии со статьей 780 ГК РФ, обязан оказать услуги лично.

Оплата выполненных услуг производится в соответствии со статьей 781 ГК РФ:

«1. Заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг.

2. В случае невозможности исполнения, возникшей по вине заказчика, услуги подлежат оплате в полном объеме, если иное не предусмотрено законом или договором возмездного оказания услуг.

3. В случае, когда невозможность исполнения возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные им расходы, если иное не предусмотрено законом или договором возмездного оказания услуг».

Заказчик вправе отказаться от исполнения договора возмездного оказания услуг, но при этом он обязан оплатить исполнителю фактически осуществленные им расходы.

Исполнитель, также, может отказаться от исполнения обязательств по договору возмездного оказания услуг, но лишь при условии полного возмещения убытков, осуществленных в связи с этим, заказчику.

Проанализировав положения главы 39 ГК РФ можно сделать вывод, что правовое регулирование возмездного оказания услуг имеет ряд отличительных особенностей:

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

1. В договоре возмездного оказания услуг участвуют только две стороны - заказчик и исполнитель.

2. Отсутствует материальный результат действия, а значит, оплачивается услуга как таковая: соответственно стадии сдачи и приемки, как правило, в договоре возмездного оказания услуг не выделяются и детально не регламентируются.

3. Согласно статье 780 ГК РФ отсутствует возможность передачи права и обязанности по договору возмездного оказания услуг третьему лицу - другому исполнителю.

4. Согласно пункту 2 статьи 781 ГК РФ *«в случае невозможности исполнения, возникшей по вине заказчика, услуги подлежат оплате в полном объеме, если иное не предусмотрено законом или договором возмездного оказания услуг»*.

5. Риск неисполнения договора по обстоятельствам, не зависящим от сторон, несет согласно пункту 3 статьи 781 ГК РФ заказчик, поскольку он обязан компенсировать исполнителю осуществленные им расходы.

6. Существует возможность одностороннего отказа от исполнения договора обеими сторонами, правда, с соблюдением ряда условий:

- при отказе со стороны заказчика он обязан на основании пункта 1 статьи 782 ГК РФ оплатить исполнителю фактически осуществленные им расходы;

- при отказе со стороны исполнителя - последний, согласно пункту 2 статьи 782 ГК РФ, компенсирует убытки заказчика.

Необходимо отметить, что схожесть правового регулирования договора возмездного оказания услуг и договора подряда дает возможность регулирования правоотношений, связанных с договором возмездного оказания услуг, нормами договора подряда, что отражено в статье 783 ГК РФ.

«Общие положения о подряде (ст.ст.702 - 729) и положения о бытовом подряде (ст.ст.730 - 739) применяются к договору возмездного оказания услуг, если это не противоречит ст.ст.779 - 782 настоящего Кодекса, а также особенностям предмета договора возмездного оказания услуг».

В приложении приведена типовая форма договора возмездного оказания услуг.

3.2.2.2. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА УСЛУГ ПО ПЕРЕРАБОТКЕ ВТОРИЧНОГО СЫРЬЯ У ИСПОЛНИТЕЛЯ

Порядок организации бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих услуги по переработке вторичного сырья, определяется отношениями, вытекающими из договора возмездного оказания услуг.

Договор об оказании услуги оформляется в письменной форме в двух экземплярах.

Как было уже отмечено ранее, в соответствии со статьей 779 ГК РФ, исполнитель обязуется по договору возмездного оказания услуг оказать услуги, а заказчик обязуется принять и оплатить эти услуги.

Одна из особенностей бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих услуги по переработке сырья, связана с тем, что указанные услуги могут выполняться как из сырья исполнителя, так и из вторсырья заказчика. Рассмотрим оба варианта.

Вариант 1. Оказание услуг по переработке из вторсырья исполнителя.

Если услуги по переработке выполняются из сырья исполнителя, то в этом случае стоимость сырья включается в себестоимость оказанных услуг и учет осуществляется в обычном порядке.

Сумма дохода от обычных видов деятельности при оказании услуг с использованием собственного вторсырья исполнителя определяется стоимостью услуг по выполнению договора.

На основании пункта 5 ПБУ 10/99 расходы, связанные с оказанием услуг по переработке, учитываются как расходы по обычным видам деятельности, которые включаются организацией при формировании финансового результата в себестоимость

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

оказанных услуг. Учет расходов по исполнению договора ведется на счете 20 «Основное производство».

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ, операции по реализации услуг по переработке признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Налоговая база при реализации выполненных услуг исчисляется как их стоимость, установленная договором, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 НК РФ без включения в них НДС.

Иначе говоря, для целей налогообложения принимается цена, указанная сторонами сделки. Пока не доказано иное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Налогообложение услуг по переработке производится по налоговой ставке 18%.

В бухгалтерском учете организации операции по оказанию услуг с использованием собственного сырья, производятся в следующем порядке:

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
20	10	Списана стоимость вторсырья, использованного при оказании услуг
20	70	Начислена заработная плата работникам
20	69	Произведены отчисления единого социального налога от заработной платы работников, занятых исполнением заказа
20	26	Списаны общехозяйственные расходы, связанные с выполнением договора
62	90-1	Отражена выручка от оказания услуг по переработке
90-3	68	Начислен НДС
90-2	20	Списана на продажи себестоимость услуг
90-2	26	Списаны общехозяйственные расходы
51	62	Оплачены услуги заказчиком
90-9	99	Определен финансовый результат от оказания услуг по переработке сырья

Признание доходов от реализации услуг по переработке вторсырья в соответствии с НК РФ может осуществляться кассовым методом или методом начисления.

Если организация использует метод начисления, то согласно пункту 3 статьи 271 НК РФ, датой получения доходов для целей налогообложения признается дата реализации услуг, определяемой в соответствии с пунктом 1 статьи 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества в их оплату. Другими словами, датой реализации признается дата, установленная в документе, которым признается, что услуга оказана заказчику (как правило, таким документом выступает акт об оказании услуг).

При использовании кассового метода, датой реализации услуг по переработке сырья признается дата поступления денежных средств за оказанные услуги.

Б. Оказание услуг по переработке из вторсырья заказчика.

Этот способ оказания услуги предполагает принятие организацией-исполнителем вторсырья от заказчика и оплату заказчиком только непосредственно оказанных услуг.

Причем заказчик может выполнить свое обязательство по поставке вторсырья двумя способами: непосредственно передать исполнителю необходимое сырье, или заключить с исполнителем посреднический договор, согласно которому исполнитель приобретет для оказания услуг необходимое сырье самостоятельно.

В этом случае в договоре на оказание услуг по переработке должны быть указаны точное наименование и описание сырья, определяемые по соглашению сторон.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Рассмотрим второй вариант, поскольку первый вариант (давальческая переработка) был рассмотрен выше.

Договором между заказчиком и исполнителем может быть предусмотрено, что заказчик перечисляет исполнителю сумму денежных средств для приобретения требуемого сырья. В данном случае действует классическая схема договора комиссии, когда исполнитель, действуя от своего имени, но за счет заказчика, приобретает для последнего, необходимые ресурсы. В такой ситуации заказчик должен указать в договоре максимально возможную цену, по которой исполнитель вправе приобрести вторсырье. Заметим, что **договор комиссии** – это возмездный договор, то есть за исполненное поручение, исполнитель получает сумму комиссионного вознаграждения. Практика показывает, что в такой ситуации комиссионное вознаграждение, как правило, устанавливается в виде разницы между суммой полученных денежных средств и фактической стоимостью приобретенного сырья.

Обратите внимание! Сырье для выполнения услуги, приобретенное организацией-исполнителем за счет заказчика, является собственностью последнего, поэтому исполнитель принимает к учету данное сырье на забалансовый счет 003 «Материалы, принятые в переработку» по цене, согласованной между исполнителем и заказчиком.

Рассмотрим пример.

Пример.

Организация «А», заключила договор с организацией «Б» на оказание услуг по переработке вторсырья. Договором определено, что необходимое сырье приобретается организацией «А» от своего имени, но за счет организации «Б», максимальная цена приобретения сырья, установленная организацией «Б» составляет 60 000 рублей.

Комиссионное вознаграждение определяется в виде разницы между суммой денежных средств, переданных организацией «Б» для выполнения поручения и фактической стоимостью приобретения необходимого сырья.

Стоимость работ по переработке вторсырья составляет 23 600 рублей, в том числе НДС – 3 600 рублей.

Организация – исполнитель является плательщиком НДС, в целях исчисления прибыли работает по методу начисления.

Расчеты по оказанию услуг организация «А» ведет на субсчете 76-5 открытым к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерском учете организации данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операции
Дебет	Кредит		
51	76-5	60 000	Получены денежные средства для приобретения вторсырья
60	51	59 000	Перечислены денежные средства поставщику сырья
76-5	68	152,54	Начислен НДС в части комиссионного вознаграждения $((60\,000 - 59\,000) \times 18\%/118\%)$
76-5	60	59 000	Отражено исполнение заказчиком обязательства по обеспечению сырьем
003		60 000	Отражены на забалансовом счете сырье в оценке, предусмотренной договором
76-5	90-1	1 000	Отражена выручка от оказания посреднических услуг
90-3	68	152,54	Начислен НДС с реализованных посреднических услуг
68	76-5	152,54	Принят к вычету НДС, исчисленный с суммы предварительной оплаты посреднических услуг
20	02, 10, 70, 69 и др.	5 000	Отражены затраты, связанные с оказанием услуг
76-5	90-1	23 600	Отражена выручка от оказания услуг
	003	59 000	Списана стоимость сырья
90-3	68	3 600	Начислен НДС
90-2	20	5 000	Списана себестоимость оказанных услуг
90-9	99	15 847,46	Определен финансовый результат (заключительными оборотами месяца)

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Обратите внимание!

В данном примере организация, приобретая материалы, выступает посредником и, соответственно, реализует посредническую услугу. Реализация услуг является объектом налогообложения по НДС (подпункт 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ). Налогоплательщики, получающие доход на основании посреднических договоров определяют налоговую базу в специальном порядке, в соответствии с нормами пункта 1 статьи 156 НК РФ:

«Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров».

Поэтому в примере сумма НДС с полученной предоплаты определяется в виде разницы между суммой полученных денежных средств от организации «Б» и суммой, потраченной на приобретение сырья.

В целях исчисления налога на прибыль сумма вознаграждения, причитающаяся организации по договору комиссии, признается доходом от реализации на основании статьи 249 НК РФ как выручка от реализации посреднических услуг.

Дата получения такого дохода определяется в порядке, установленном пунктом 3 статьи 271 НК РФ, как дата фактического оказания услуги, то есть в том же порядке, что и в бухгалтерском учете.

Окончание примера.

4. ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА

Упрощенная система налогообложения (далее УСН) – специальный налоговый режим, применяемый организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения, переход к которому осуществляется ими добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.2 НК РФ, и применение которого предусматривает освобождение от обязанности по уплате некоторых налогов.

В соответствии главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» применять упрощенную систему налогообложения (УСН) могут как организации, так и отдельные предприниматели (статья 346.12 НК РФ).

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями добровольно (пункт 1 статья 346.11 НК РФ).

Федеральным Законом от 21 июля 2005 года №101-ФЗ «О внесении изменений в главы 26.2 и 26.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (далее Закон №101-ФЗ) внесены изменения в статью 346.11 НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2006 года, которые устраняют противоречие с пунктом четвертым статьи 346.12 НК РФ, так как общий режим налогообложения не включает в себя единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее ЕНВД), и уже в общих положениях настоящей главы теперь не запрещено применять упрощенную систему налогообложения плательщикам ЕНВД.

Применение УСН предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в соответствии с

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

Налоговым кодексом Российской Федерации при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации (пункт 2 статьи 346.12 НК РФ).

При этом организации обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах Российской Федерации.

Согласно пункту 1 статьи 346.12 НК РФ, налогоплательщиками единого налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения.

Пунктом 12 статьи 1 Закона №101-ФЗ глава 26.2 НК РФ дополнена статьей 346.25.1, в которой установлены особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента.

То есть главой 26.2 НК РФ с 2006 года только индивидуальным предпринимателям разрешено применять упрощенную систему налогообложения на основе патента. Пунктом 2 статьи 346.25.1 НК РФ установлено, что индивидуальные предприниматели не должны при этом привлекать в своей предпринимательской деятельности наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера.

В случае применения предпринимателями УСН на основе патента, на них распространяются нормы, установленные статьями 346.11 - 346.25 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных статьей 346.25.1.

4.1. ВИДЫ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, В ОТНОШЕНИИ КОТОРЫХ ВОЗМОЖНО ПРИМЕНЕНИЕ УСН НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА

Индивидуальные предприниматели вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента в случае, если они осуществляют один из следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) пошив и ремонт одежды и других швейных изделий;
- 2) изготовление и ремонт трикотажных изделий;
- 3) изготовление и ремонт вязаных изделий;
- 4) пошив и ремонт изделий из меха (в том числе головных уборов);
- 5) пошив и ремонт головных уборов из фетра, ткани и других материалов;
- 6) изготовление и ремонт обуви (в том числе валяной);
- 7) изготовление галантерейных изделий и бижутерии;
- 8) изготовление искусственных цветов и венков;
- 9) изготовление, сборка, ремонт мебели и других столярных изделий;
- 10) изготовление и ремонт ковровых изделий;
- 11) изготовление и ремонт металлоизделий, заточка режущих инструментов, заправку и ремонт зажигалок;
- 12) изготовление и ремонт рыболовных приспособлений (принадлежностей);
- 13) ремонт часов и граверные работы;
- 14) изготовление и ремонт игрушек и сувениров;
- 15) изготовление и ремонт ювелирных изделий;
- 16) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 17) заготовка шкур и шерсти домашних животных;
- 18) выделка и реализация шкур;
- 19) чистка обуви;
- 20) фото-, кино- и видеоуслуги;
- 21) ремонт бытовой техники, радиотелевизионной аппаратуры, компьютеров;
- 22) изготовление, установка и ремонт надгробных памятников и ограждений;
- 23) ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- 24) парикмахерские и косметические услуги;
- 25) перевозка пассажиров и грузов на автомобильном и водном транспорте, включая паромную перевозку;

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

- 26) мойка автотранспортных средств;
- 27) музыкальное обслуживание торжеств и обрядов, услуги тамады;
- 28) ремонт и настройка музыкальных инструментов;
- 29) выполнение живописных работ (портреты, пейзажи, натюрморты и другие аналогичные работы);
- 30) услуги переводчика;
- 31) машинописные работы;
- 32) копировальные работы;
- 33) ремонт и обслуживание копировально-множительной техники;
- 34) звукозапись;
- 35) прокат и реализация видео- и аудиокассет, видео- и аудиодисков;
- 36) услуги нянь, домработниц, услуги по уборке квартир и служебных помещений;
- 37) услуги по стирке, глажению, химической чистке изделий;
- 38) ремонт квартир;
- 39) электромонтажные, строительно-монтажные, сантехнические, сварочно-сантехнические работы;
- 40) художественно-оформительские и дизайнерские работы;
- 41) чертежно-графические работы;
- 42) переплетные работы;
- 43) услуги по приему стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;**
- 44) резка стекла и зеркал;
- 45) работы по остеклению балконов и лоджий;
- 46) банные услуги, услуги саун и соляриев;
- 47) услуги по обучению и репетиторству;
- 48) физкультурно-оздоровительная деятельность (шейпинг, аэробика, спортивные секции, группы здоровья);
- 49) тренерские услуги;
- 50) организация и ведение кружков и студий;
- 51) озеленительные работы;
- 52) выпечка хлебобулочных и кондитерских изделий;
- 53) сдача в аренду квартир и гаражей;
- 54) услуги носильщика;
- 55) ветеринарное обслуживание;
- 56) услуги консьержей и сторожей;
- 57) услуги платных туалетов;
- 58) ритуальные услуги.

Данный перечень видов предпринимательской деятельности установлен пунктом 2 статьи 346.25.1 НК РФ.

Конкретные перечни видов предпринимательской деятельности, по которым разрешается применение индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента определяются законами субъектов РФ. При этом указанные перечни должны быть в пределах, предусмотренных пунктом 2 статьи 346.25.1 НК РФ.

4.2. ПАТЕНТ

Законами соответствующих субъектов РФ принимается решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента на территориях субъектов РФ. При этом пунктом 3 статьи 346.25.1 НК РФ установлено, что принятие субъектами РФ решений о возможности применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента не препятствует таким индивидуальным предпринимателям применять **по своему выбору** УСН, предусмотренную статьями 346.11 - 346.25 НК РФ.

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

4.2.1. ВЫДАЧА ПАТЕНТА

При положительном решении вопроса о возможности применения индивидуальными предпринимателями УСН на основе патента индивидуальному предпринимателю налоговым органом выдается документ, удостоверяющий право применения указанной системы налогообложения. Данный документ называется патентом.

Индивидуальным предпринимателем не позднее, чем за один месяц до начала применения УСН на основе патента подается заявление на получение патента в налоговый орган по месту постановки индивидуального предпринимателя на учет в налоговом органе. В десятидневный срок налоговый орган обязан выдать индивидуальному предпринимателю патент или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Форма заявления на получение патента и форма уведомления об отказе в выдаче патента в соответствии с пунктом 5 статьи 346.25.1 НК РФ утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Патент выдается на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности, предусмотренных пунктом 2 статьи 346.25.1 НК РФ (смотрите раздел 4.1 настоящей книги). По выбору предпринимателя патент выдается на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, девять месяцев, год.

При выдаче патента заполняется также и его дубликат. Дубликат хранится в налоговом органе.

Форма патента также согласно пункту 4 статьи 346.25.1 НК утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

4.2.2. СТОИМОСТЬ ПАТЕНТА

Пунктом 6 статьи 346.25.1. НК РФ установлено, что годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке, предусмотренной пунктом 1 статьи 346.20 НК РФ (6%), процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности, предусмотренному пунктом 2 статьи 346.25.1 НК РФ, потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, по которому разрешается применение УСН на основе патента. При этом, в соответствии с пунктом 7 статьи 346.25.1 НК РФ, допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности на территории соответствующего субъекта РФ.

Обращаем Ваше внимание на одну особенность. В случае если вид предпринимательской деятельности, предусмотренный пунктом 2 статьи 346.25.1 НК РФ, входит в перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться система налогообложения в виде ЕНВД вмененный доход для отдельных видов деятельности, размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности, установленной статьей 346.29 НК РФ в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30 (пункт 7 статьи 346.25.1. НК РФ).

В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент. Это установлено пунктом 6 статьи 346.25.1. НК РФ. Например, исходя из условий предыдущего примера, в случае получения

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

предпринимателем патента на полугодие, стоимость патента составит 6 750 рублей (13 500 рублей / 2).

Поскольку вышеуказанные сроки действия патента могут устанавливаться с начала квартала (с 1 января, с 1 апреля, с 1 июля, с 1 октября) на 3, 6, 9 и 12 месяцев, то они могут переходить на следующий календарный год. Например, патент, выдаваемый на год с 1 июля 2006 года будет действовать до 30 июня 2007 года. Поэтому согласно разъяснениям Минфина России, приведенным в письме от 26 сентября 2005 года №03-11-02/44, если на 2007 год законом субъекта РФ размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по виду предпринимательской деятельности, на который выдан патент, изменится по сравнению с 2006 годом, то окончательная стоимость патента по этому виду деятельности будет рассчитываться отдельно за 2006 и 2007 года исходя из размера потенциально возможного к получению дохода, установленного законами субъекта РФ на 2006 и 2007 года.

4.2.3. ОПЛАТА СТОИМОСТИ ПАТЕНТА

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента, в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента производят оплату одной трети стоимости патента. Это установлено пунктом 8 статьи 346.25.1. НК РФ. Например, индивидуальный предприниматель, получивший патент с 1 апреля на полугодие, производит оплату одной трети стоимости патента в срок не позднее 25 апреля.

В соответствии с пунктом 10 статьи 346.25.1. НК РФ плата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент. Исходя из условий предыдущего примера, предприниматель обязан оплатить оставшуюся часть стоимости патента (то есть 2/3 стоимости) не позднее 25 октября.

4.3. УТРАТА ИНДИВИДУАЛЬНЫМ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕМ ПРАВА НА ПРИМЕНЕНИЕ УСН НА ОСНОВЕ ПАТЕНТА

Индивидуальный предприниматель теряет право на применение УСН на основе патента при нарушении следующих условий применения указанной системы налогообложения:

- 1) в случае привлечения в своей предпринимательской деятельности наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера);
- 2) в случае осуществления на основе патента вида предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе субъекта РФ;
- 3) при неоплате (неполной оплате) одной трети стоимости патента в установленный пунктом 8 статьи 346.25.1. НК РФ срок.

При этом, согласно пункту 9 статьи 346.25.1. НК РФ, право на применение УСН на основе патента индивидуальный предприниматель теряет в периоде, на который был выдан патент. А стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, не возвращается.

В случае утраты права на применение УСН на основе патента, индивидуальный предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Отметим, что в статье 346.25.1. НК РФ есть недоработки. Не совсем понятно должен ли предприниматель, применяющий УСН на основе патента, подавать декларацию. В силу пункта 1 статьи 346.25.1 на предпринимателей, применяющих УСН на основе патента, распространяются нормы, установленные статьями 346.11 - 346.25 НК РФ. То есть на указанных налогоплательщиков распространяется обязанность подавать декларацию о едином налоге. Тогда не совсем понятно, как заполнять декларацию, утвержденную Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 03 марта

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

2005 №30н, при применении УСН на основе патента. Однако некоторые авторы считают, что поскольку предприниматели, купившие патент, не платят единый налог, заполнять книгу учета доходов и расходов им не нужно, а значит, не надо сдавать и декларацию по этому налогу.

Более подробно с вопросами, касающимися исчисления и уплаты единого налога при применении упрощенной системы налогообложения, Вы можете ознакомиться в книге «Упрощенная система налогообложения» авторов ЗАО «ВКР-Интерком-Аудит».

5. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Статьей 8.2. Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях предусмотрена административная ответственность за несоблюдение экологических и санитарно-эпидемиологических требований при обращении с отходами производства и потребления или иными опасными веществами. Согласно данной статье несоблюдение экологических и санитарно-эпидемиологических требований при сборе, складировании, использовании, сжигании, переработке, обезвреживании, транспортировке, захоронении и ином обращении с отходами производства и потребления или иными опасными веществами влечет наложение административного штрафа:

- на граждан в размере от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда;
- на должностных лиц - от пяти до десяти минимальных размеров оплаты труда;
- на лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, - от пяти до десяти минимальных размеров оплаты труда или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток;
- на юридических лиц - от пятидесяти до ста минимальных размеров оплаты труда или административное приостановление деятельности на срок до девяноста суток.

Также административная ответственность за правонарушения в области обращения с отходами предусмотрена главой 6 Закона г. Москвы №68. Согласно статье 20 данного Закона неосуществление раздельного сбора отходов влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере двухсот минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - одной тысячи пятисот минимальных размеров оплаты труда.

Статья 21 Закона г. Москвы №68 устанавливает ответственность за нарушение требований по раздельному сбору вторичных материальных ресурсов, подлежащих переработке (обработке) во вторичное сырье:

«1. Нарушение требований по раздельному сбору вторичных материальных ресурсов, подлежащих переработке (обработке) во вторичное сырье, - влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере ста пятидесяти минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - одной тысячи пятисот минимальных размеров оплаты труда.

2. Неосуществление раздельного сбора вторичных материальных ресурсов, подлежащих переработке (обработке) во вторичное сырье, - влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере двухсот минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - одной тысячи семисот минимальных размеров оплаты труда».

Согласно пункту 1 статьи 22 Закона г. Москвы №68 транспортирование и (или) размещение отходов строительства и сноса с нарушением технологического регламента процесса обращения с отходами строительства и сноса, зарегистрированного в установленном порядке, и (или) условий, содержащихся в разрешении на их перемещение влечет наложение административного штрафа:

- на должностных лиц в размере ста минимальных размеров оплаты труда;

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ

- на юридических лиц - восьмисот минимальных размеров оплаты труда.

Транспортирование и (или) размещение отходов строительства и сноса без разрешения на их перемещение влечет наложение административного штрафа (пункт 2 статьи 22 Закона г. Москвы №68):

- на должностных лиц в размере ста пятидесяти минимальных размеров оплаты труда;
- на юридических лиц - тысячи минимальных размеров оплаты труда.

В соответствии со статьей 23 Закона г. Москвы №68:

«1. Непредставление, несвоевременное представление данных, необходимых для ведения Сводного кадастра отходов производства и потребления города Москвы, лицом, обязанным в соответствии с нормативными правовыми актами направлять такие данные, -

влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере пятидесяти минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц - семисот минимальных размеров оплаты труда.

2. Внесение недостоверных данных в Сводный кадастр отходов производства и потребления города Москвы –

влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере ста минимальных размеров оплаты труда».

Ввоз на территорию города Москвы отходов, не являющихся вторичными материальными ресурсами влечет наложение административного штрафа (статья 24 Закона г. Москвы №68).

- на должностных лиц в размере ста пятидесяти минимальных размеров оплаты труда;
- на юридических лиц - одной тысячи пятисот минимальных размеров оплаты труда.

Споры в области обращения с отходами разрешаются в суде (статья 27 Закона г. Москвы №68).

За нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и драгоценных камней статьей 192 Уголовного кодекса Российской Федерации предусмотрена уголовная ответственность. Согласно данной статье:

«Уклонение от обязательной сдачи на аффинаж или обязательной продажи государству добытых из недр, полученных из вторичного сырья, а также поднятых и найденных драгоценных металлов или драгоценных камней, если это деяние совершено в крупном размере, -

наказывается штрафом в размере до двухсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев, либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет».

НОРМАТИВНАЯ БАЗА

ВТОРИЧНОЕ СЫРЬЕ