

Материалы свои и давальческие. Учет и налогообложение.

Материалы - основная статья расходов в строительстве, поэтому их правильный учет и списание - важнейшая для бухгалтера задача. И дело в данном случае не ограничивается только необходимостью отражения в бухгалтерской отчетности достоверных сведений. Порядок оприходования материалов, а также их расхода и списания напрямую связан с точностью исчисления налоговых обязательств предприятия. Именно поэтому сегодня мы обратились к теме учета материалов, приобретенных у поставщика и полученных от заказчика (генподрядчика) на давальческой основе.

Те рекомендации, которые будут даны автором, предназначены прежде всего для подрядчиков (получателей материалов). Однако и проблемы передающей стороны не остались без внимания.

Условимся, что в дальнейшем под выражениями "заказчик", "заказчик работ" мы будем подразумевать сторону, передающую материалы на давальческой основе (то есть непосредственно заказчика или генподрядчика либо инвестора). Соответственно, подрядчиком будем называть исполнителя, который выполнил СМР с использованием давальческих материалов (это может быть подрядчик либо субподрядчик). Договоримся также, что все нижеизложенное применимо к передаче не только стройматериалов, но и оборудования.

Общие правила

Гражданское законодательство позволяет сторонам договора строительного подряда самостоятельно определить, кто покупает материалы для строительства. Подрядчик может выполнять СМР, используя:

- самостоятельно приобретенные строительные материалы (ПСМ);
- предоставленные заказчиком стройматериалы.

Во втором случае также возможны два варианта:

- заказчик продает стройматериалы (вновь речь должна идти о ПСМ);
- заказчик передает стройматериалы на давальческой основе (ДСМ).

В таблице представлены основные различия между приобретенными у поставщика (или заказчика) стройматериалами и строительными материалами, полученными от заказчика на давальческих условиях.

-----Т-----Т-----
! Наименование ! ПСМ ! ДСМ !
+-----+-----+
! Право собственности ! Принадлежат подрядчику ! Принадлежат заказчику !
+-----+-----+
! Оприходование ! На балансе подрядчика ! На балансе заказчика !
! ! (счет 10) ! (счет 10), у подрядчика - !
! ! ! за балансом (счет 003) !
+-----+-----+
! Право на вычет НДС ! Подрядчик вправе ! Право на вычет НДС у !
! ! предъявить НДС к вычету в ! подрядчика не возникает !
! ! общеустановленном ! !
! ! порядке <1> ! !
+-----+-----+
! Списание в ! Производит подрядчик ! Производит заказчик на !
! себестоимость СМР ! ! основании отчета !
! ! ! подрядчика !
L-----+-----+

Под общеустановленным порядком понимается предъявление налога к вычету после оприходования имущества при наличии счета-фактуры продавца и при условии, что подрядчик является плательщиком НДС.

Итак, при заключении договора подряда с условием выполнения работ из ДСМ последние остаются собственностью заказчика, а стоимость строительных работ определяется сторонами без учета расходов на материалы. Передача материалов подрядчику оформляется накладной на отпуск материалов на сторону по форме М-15 <2>, в которой должно быть указано:

- не только количество предоставленных заказчиком материалов, но и их стоимость (без выделения НДС <3>). Сведения о стоимости давальческих материалов сторонам необходимо согласовать на случай возникновения конфликтных ситуаций, например при их утрате или повреждении;

- что стройматериалы передаются на давальческих условиях (привести реквизиты договора (номер, дата)).

<2> Утверждена Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 N 71а.

<3> Передача материалов на давальческой основе не является объектом налогообложения, поэтому передающая сторона НДС не начисляет, а получающая не имеет права на вычет.

Примечание. Подрядчик несет ответственность за сохранность имущества (материалов), полученного от заказчика на давальческой основе (ст. 714 ГК РФ).

Поступающие ДСМ принимаются кладовщиком организации-подрядчика по общим правилам (по ассортименту, количеству и качеству). Дополнительно к выписанной заказчиком накладной по форме М-15 подрядчик будет иметь товарно-транспортные накладные, железнодорожные квитанции и т.п.

При поступлении давальческого сырья, так же как и при приемке других материалов, кладовщик вправе использовать один из двух возможных вариантов оформления документов <4>:

- путем составления приходного ордера по форме М-4 (с указанием на то, что сырье поступило на давальческих условиях);

- путем проставления штампа, который приравнивается к приходному ордеру (см. п. 49 Методических указаний по учету МПЗ <5>).

Для обеспечения учета полученных и отпущенных на производство работ ДСМ рекомендуется открыть к счету 003 отдельные субсчета:

- "ДСМ на складе";

- "ДСМ в производстве" (переданные под отчет).

<4> Выбранный вариант должен быть закреплен в учетной политике предприятия.

<5> Методические указания по учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина России от 28.12.2001 N 119н.

Таким образом, по каждому заказчику и объекту строительства бухгалтер будет вести учет, например, следующим образом:

-----Т-----Т-----Т-----										
;	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма	;	;	;	;	руб.	;
+	-----+									
;	Отражена стоимость принятых на склад ДСМ	003-С	;	15 000 000	;					
+	-----+									
;	Списаны ДСМ, переданные для выполнения СМР	003-С	;	6 000 000	;					
+	-----+									
;	Учены ДСМ, отпущенные в производство	003-П	;	6 000 000	;					
+	-----+									
;	Списана стоимость ДСМ, использованных при	003-П	;	5 000 000	;	строительстве	;	;	;	;
+	-----+									
			;	и т. д.	;					
L	-----									

Заказчик стоимость переданных подрядчику ДСМ отражает проводкой: Дебет 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону" Кредит 10-8 "Строительные материалы". Получив от подрядчика отчет о фактическом расходе материалов (унифицированная форма документа не утверждена, поэтому он составляется в произвольной форме), заказчик списывает их стоимость с кредита счета 10-7 в дебет счета 08-3 "Строительство объектов основных средств". К сведению: п. 1 ст. 713 ГК РФ установлена обязанность исполнителя (подрядчика) представить собственнику материалов отчет об их использовании. Этот отчет будет служить оправдательным документом для обоснованного списания стройматериалов заказчиком и включения их стоимости в первоначальную стоимость построенного (реконструированного, модернизированного и т.д.) объекта. Унифицированная форма такого отчета не утверждена, поэтому он составляется в произвольной форме, но должен содержать обязательные реквизиты, предусмотренные п. 2 ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете".

На практике такой отчет часто составляется в виде таблицы (удобнее ее сделать в формате Excel) со следующими столбцами: "Получено", "Израсходовано", "Остаток". Кроме того, специалисты в области учета и налогообложения единодушны в том, что в этом отчете должны также содержаться сведения об образовавшихся отходах (к этому вопросу мы вернемся ниже). Нужно ли включать стоимость давальческих материалов в формы КС-2 и КС-3? При ответе на данный вопрос позиции специалистов расходятся. Как один из вариантов в форме КС-2 можно указать использованные ДСМ только в количественном выражении, соответственно, в форме КС-3 их стоимость учитываться не будет.

Внимание! Если для строительства объекта, наряду с материалами заказчика, используются и собственные материалы подрядчика, необходимо составлять отдельные первичные документы на движение собственных материалов и материалов заказчика.

Возврат, утрата ДСМ.

Если часть ДСМ, не использованных при выполнении работ по договору, возвращаются заказчику (по накладной или акту), бухгалтер организации-подрядчика производит запись по кредиту субсчета 003-1 "ДСМ на складе". При этом такая передача материалов не является для подрядчика их реализацией.

Если часть ДСМ испорчены или утрачены, то (как и в случае с ПСМ) необходимо провести инвентаризацию и составить акт на списание, на основании которого стоимость утраченных ДСМ списывается с кредита субсчета 003-1 "ДСМ на складе" и одновременно производится запись: Дебет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Стоимость недостающих материалов списывается за счет виновных лиц, установленных в соответствии с действующим порядком, а при их отсутствии - на счета учета доходов и расходов.

Налогообложение.

У заказчика работ стоимость переданных подрядчику на давальческой основе материалов не включается в налоговую базу по НДС и не образует дохода для целей налогообложения прибыли. У подрядчика, выполнившего работы из ДСМ, не возникает обязанности учитывать их стоимость в составе выручки от реализации и себестоимости СМР (то есть он тоже не начисляет на их стоимость НДС и не учитывает при определении налогооблагаемой прибыли). В целях налогообложения прибыли доходом подрядчика является стоимость выполненных работ, согласованная в договоре. Распределение прямых расходов (без учета стоимости ДСМ) на остатки незавершенного производства бухгалтер производит в общеустановленном порядке. Косвенные расходы признаются в полном объеме в момент их осуществления. Подрядчик выставляет заказчику счет-фактуру только на стоимость работ. При этом "входной"

НДС по материалам, работам и услугам, использованным для выполнения работ по договору, предъявляется подрядчиком к вычету по общим правилам, установленным ст. ст. 171 и 172 НК РФ.

Двойная передача.

Нередко генподрядчик, получив от заказчика ДСМ, сталкивается с необходимостью передать эти материалы субподрядчику. Не нарушаются ли в данном случае нормы действующего законодательства? Полагаем, что такая передача правомерна при условии, что это не противоречит договору, заключенному между заказчиком и генподрядчиком. При этой двойной передаче документы оформляются в описанном выше порядке с той разницей, что сначала субподрядчик представляет отчет генподрядчику, а последний отчитывается о расходе материалов перед заказчиком.

Операции по передаче и списанию ДСМ генеральный подрядчик отразит, например, следующим образом:

	Т	Т	Т					
Содержание операции Дебет Кредит Сумма, руб.								
+-----+-----+-----+-----+								
Отражена стоимость ДСМ, принятых от 003-С 6 000 000 заказчика на склад								
+-----+-----+-----+-----+								
Учтена задолженность субподрядчика за 003-С 6 000 000 переданные ДСМ								
+-----+-----+-----+-----+								
Получен отчет субподрядчика о расходе 003-П 6 000 000 ДСМ								
+-----+-----+-----+-----+								
Списана стоимость ДСМ, использованных при 003-П 6 000 000 строительстве, на								
основании принятого заказчиком отчета								
+-----+-----+-----+-----+								

Взаимозамена.

Иногда на практике складывается такая ситуация, когда заказчик не может своевременно предоставить подрядчику ДСМ и последний приступает к выполнению работ, используя ПСМ. В дальнейшем заказчик передает необходимое количество ДСМ, которыми подрядчик распоряжается как своими собственными материалами.

Если даты использования собственных материалов и получения от заказчика аналогичных материалов приходятся на разные месяцы (тем более кварталы), неизбежно возникает проблема отражения операций в бухгалтерском учете и для целей налогообложения. Какие варианты поведения в такой ситуации существуют?

1. Поскольку договором предусмотрено выполнение СМР из ДСМ, подрядчик в затраты стоимость израсходованных ПСМ не включает, то есть материалы со счета 10 не списываются, а при получении от заказчика аналогичных материалов не отражается их оприходование на баланс.

Минусы очевидны: формы КС-2 и КС-3 и отчет о расходе ДСМ датированы ранее, чем накладные М-15 и сопутствующие товарно-транспортные документы, у подрядчика не существующие в натуре материалы числятся за кладовщиком, при получении ДСМ велика вероятность пересортицы и т.д.

2. Возможные последствия для подрядчика: наложение штрафа по ст. 120 НК РФ (за грубое нарушение правил учета доходов и расходов) и ст. 15.11 КоАП РФ (за искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%).
3. Изменение условий договора (путем подписания дополнительного соглашения), а именно закрепление положения о том, что работы производятся подрядчиком из ПСМ.

К вопросу о безвозмездно полученном (переданном) имуществе.

Известно, что безвозмездность во взаимоотношениях чревата для обеих сторон договора:

- у контрагента, передавшего имущество безвозмездно, возникает обязанность начисления НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ);
- у получателя появляется внереализационный доход, облагаемый налогом на прибыль (п. 8 ст. 250 НК РФ).

В каких случаях заказчик и подрядчик могут столкнуться с подобными проблемами? Во-первых, безвозмездно полученными (переданными) могут быть признаны остатки не возвращенных заказчику ДСМ, во-вторых, "безвозмездность" распространяется на отходы, образовавшиеся при выполнении СМР и оставшиеся в распоряжении подрядчика. Следует учитывать, что налоговые инспекторы тщательно отслеживают такие нюансы с целью начисления налоговой недоимки, пеней и штрафов. Вместе с тем обращение налогоплательщика в арбитражный суд, скорее всего, приведет к отмене вынесенного ИФНС решения, поскольку инспекторам обычно не удается доказать в суде правильность рассчитанной ими суммы недоимки. Дело в том, что для этого налоговикам необходимо убедить суд:

- в достоверности определения количества материалов или отходов (то есть исследовать нормы расхода, технологических потерь, естественной убыли, объемы выполненных работ и т.д.);
- в соответствии использованной ими цены материалов или отходов их рыночной стоимости;
- а также в том, что налогоплательщик самостоятельно не включил безвозмездно полученные (переданные) ценности в налоговую базу.

Таким образом, чтобы убедить арбитров, инспекторам необходимо проделать кропотливую работу, а значит, у налогоплательщиков есть шанс одержать победу в зале суда. Кроме того, немаловажную роль в данном случае играют условия договора (точнее, порядок расчетов заказчика и подрядчика) и вид образовавшихся отходов. Так, если стоимость оставшихся ДСМ либо образовавшихся отходов засчитывается в счет уменьшения задолженности заказчика перед подрядчиком за выполненные работы, о безвозмездности не может быть и речи. К тому же квалификация имущества в качестве безвозмездно полученного (переданного) возможна лишь в отношении тех активов, которые пригодны для дальнейшего использования (в производстве, на продажу). Поэтому не любые отходы подпадают под "безвозмездность", а только те, которые не являются безвозвратными.

К сведению: в бухгалтерском учете стоимость безвозмездно полученных подрядчиком возвратных отходов отражается записью: Дебет 10 Кредит 98 "Доходы будущих периодов". После списания отходов, например, в основное производство потребуются сделать одновременно две проводки: Дебет 20 Кредит 10 к Дебет 98 Кредит 91-1.

Впрочем, даже если в договоре строительного подряда сказано, что остатки неиспользованных ДСМ и отходы должны возвращаться заказчику, а у подрядчика нет доказательств такого возврата (актов, накладных), это еще не означает, что избежать уплаты доначисленного налога не удастся. Весьма показательным применительно к этой ситуации является Постановление ФАС ПО от 03.02.2009 N А55-5702/2008: инспекторы начислили исполнителю свыше 10 млн руб. недоимки по налогу на прибыль, включив во внереализационные доходы остатки неиспользованных давальческих материалов, которые по окончании срока действия договора не были возвращены заказчику. Арбитры решили, что доводы налогового органа необоснованны и не соответствуют фактическим обстоятельствам дела. Суд принял во внимание следующие факты:

- в договоре отмечено, что собственником материалов, изготовленной из них продукции и отходов, возникших в ходе выполнения работ, является заказчик;
- договор не содержит условий возврата остатков материалов. Налоговый орган не указал, на основании какой нормы НК РФ исполнитель должен возвращать остатки давальческих материалов заказчику по окончании срока действия договора, если право собственности на них по-прежнему принадлежит последнему;

- на момент спора срок действия договора не истек (стороны продлили его действие, оформив дополнительное соглашение);
- документы и отражение операций в учете свидетельствуют именно о взаимоотношениях по договору переработки давальческого сырья (а не купли-продажи). В результате арбитры постановили, что не востребовавшийся остаток давальческих материалов на конец (начало) года, принадлежащий заказчику на праве собственности, не может являться внереализационным доходом исполнителя.

Документы для оформления по давальческой схеме.

Накладная на передачу сырья Переработчику (М-15) - с этим сопроводительным документом, составляемым Давальцем, материал (сырье) передается Переработчику для переработки. Документ обязателен для составления.

Акт приема-передачи материалов Переработчику для переработки. - этот документ вместе с формой М-15 должен передаваться давальцем при передаче материалов в переработку. Документ обязателен для составления.

Приходный ордер для материалов, товаров и пр. (М-4) - этим документом оформляется поступление материалов на склад Переработчика на основании полученной от Давальца накладной М-15 и акта приема-передачи материалов.

Накладная на передачу готовой продукции на склад (МХ-18) - этим документом Переработчик оформляет поступление на свой склад готовой продукции, полученной из переработки из СВОЕГО производства.

Отчет Переработчика - этот документ составляется ежемесячно при работе по давальческой схеме. Документ обязателен для составления.

Акт о перерасходе материалов и отходах. - этот документ составляется в случае, если в ходе переработки для производства определенного количества готовой продукции обнаружилось, что израсходовано материалов больше, чем это было установлено в калькуляции (приложение к договору), где, среди прочего, указываются нормы расхода на изготовление единицы продукции, а также нормы брака и объем допустимых отходов. . Документ обязателен для составления при превышении указанных норм.

Акт приема-передачи готовой продукции Давальцу. - этот акт составляется каждый раз при передаче готовой продукции от Переработчика Давальцу. Готовая продукция передается Давальцу вместе с накладной по форме М-15, составляемой Переработчиком (аналогично тому, как это делается при получении Переработчиком материалов - накладная имеет ту же форму, а акт имеет свою форму - для передачи готовой продукции). Документ обязателен для составления.

В заключение добавим, что к недобросовестному подрядчику, не выполнившему работы и не вернувшему ДСМ, суд по заявлению заказчика может принять меры обеспечительного характера, то есть наложить арест на имущество исполнителя (см. Постановление ФАС ВСО от 20.01.2009 N А19-14098/08-Ф02-7016/08).