

# Бухгалтерский учет отдельных объектов

У субъектов хозяйствования нередко возникают вопросы, связанные с учетом и налогообложением активов, которые либо не регламентируются, либо неоднозначно регламентируются действующим законодательством.

Рассмотрим некоторые из таких вопросов применительно к следующей ситуации.

**Республиканское унитарное предприятие (РУП) приобрело флаги Республики Беларусь. Один был установлен в кабинете директора, а остальные помещены на принадлежащих организации зданиях.**

**К каким объектам учета следует отнести приобретенные флаги: к основным средствам или к запасам?**

**Как отразить в учете приобретение и списание флагов?**

**Если приобретенные флаги отнесены к объектам основных средств, каким образом исчислять амортизацию этих объектов?**

## Нормативно-правовое обеспечение приобретения и установления государственных флагов

В соответствии со ст. 19 Конституции Республики Беларусь 1994 г. и ст. 1 Закона от 05.07.2004 № 301-3 «О государственных символах Республики Беларусь» (далее – Закон № 301-3) Государственный флаг Республики Беларусь, Государственный герб Республики Беларусь и Государственный гимн Республики Беларусь являются символами Республики Беларусь как суверенного государства.

Места, случаи и время (периоды) установления (использования) государственных флагов определяются ст. 5 Закона № 301-3.

Государственный флаг РБ может использоваться во время государственных праздников и праздничных дней, а также при торжественных мероприятиях, проводимых государственными органами и иными организациями, гражданами во время на-

родных, трудовых, семейных праздников и в другие памятные даты, в том числе и без использования древка (флагштока), при обеспечении необходимого уважения к Государственному флагу РБ.

Государственный флаг Республики Беларусь, изготовленный в настольном варианте, может быть установлен в помещениях, используемых организациями и гражданами Республики Беларусь.

Особо отметим, что место установления Государственного флага и субъект, устанавливающий Государственный флаг, не увязываются напрямую с организационно-правовой формой и подчиненностью учреждения (организации), с тем, к какой форме собственности относится это учреждение (организация) – государственной или частной.

Нормы законодательства Республики Беларусь не содержат и каких-либо правил в отношении оформления кабинета руководителя, в том числе путем размещения в нем символов Республики Беларусь как суверенного государства.

Учитывая изложенное, руководство РУП может принять решение о приобретении и установлении государственных флагов, в том числе изготовленных в настольном варианте.

## Категорирование приобретенных флагов для их последующего учета

Очевидно, что приобретение государственных флагов для их последующего размещения в кабинете руководителя РУП, а также для установления на принадлежащих РУП зданиях не связано с производственной необходимостью, хотя и обуславливает их дальнейшее использование в деятельности организации. Не связаны приобретаемые флаги и с управлением предприятием, т.е. расходы на их приобретение, по мнению автора, не следует относить к управленческим расходам.

Учет операций, связанных с приобретением флагов, зависит от того, к каким объектам бухучета их следует относить: к запасам (в частности, к отдельным предметам в составе средств в обороте) или к объектам основных средств.

Следует отметить, что государственные флаги могут быть различных размеров, стоимости, а также могут использоваться разными способами и с неодинаковой периодичностью. Так, например, флаг, устанавливаемый на здании, может ассоциироваться с объектом основных средств, в частности, по условиям (критериям) длительности его использования.

В свою очередь, бумажные (тканевые) флажки государственной символики, размещаемые на столах, используемые при оформлении помещений, раздаваемые участникам мероприятий, проблематично ассоциировать с объектом основных средств в силу их незначительной стоимости (стоимость в настоящее время не является критерием отнесения к основным средствам), а также незначительных сроков службы (менее 12 месяцев).

В этой связи полагаем, что субъект хозяйствования должен самостоятельно определять, какие из объектов государственной символики – с учетом соблюдения условий (критериев) отнесения – он будет относить к запасам, а какие – к объектам основных средств.

Согласно п. 2 Инструкции по бухгалтерскому учету запасов, утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133 (далее – Инструкция № 133), в качестве запасов к бухгалтерскому учету принимаются активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации. В частности, к запасам относятся инвентарь и хозяйственные принадлежности. При этом отметим, что Инструкция № 133 не применяется в отношении инвентаря и хозяйственных принадлежностей, которые, в соответствии с учетной политикой организации, относятся к основным средствам (п. 3 Инструкции № 133).

В свою очередь, отнесение соответствующих активов к объектам основных средств регламентируется Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утв. постановлением Минфина от 30.04.2012 № 26 (далее – Инструкция № 26).

Согласно п. 4 Инструкции № 26 организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в т.ч. в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством; организацией предполагается **получение экономических выгод от использования активов**;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения; первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Очевидно, что в отношении флагов сложно говорить об экономических выгодах от их использования. В этой связи относить флаги к объектам основных средств по той причине, что они удовлетворяют всем оговоренным выше условиям признания, проблематично.

С учетом изложенного полагаем возможным относить приобретенные организацией государственные флаги РБ к объектам основных средств, если цена приобретения этих активов превышает определенную, установленную организацией, величину (например 30 БВ).

В силу того, что стоимостной критерий для отнесения активов к основным средствам законодательно не установлен, его величину следует оговаривать в учетной политике организации.

Если приобретенные флаги не превышают стоимостной критерий для их отнесения к основным средствам, такие активы возможно отнести к запасам.

### **Бухгалтерский учет приобретения, использования и списания флагов**

В бухгалтерском учете приобретенные организацией флаги, отнесенные с учетом стоимостного критерия

к объектам основных средств, следует учитывать на сч. 01 «Основные средства» (п. 9 Инструкции № 26, п. 6 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50).

В отношении амортизации флагов следует руководствоваться общими подходами, установленными Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6 (далее – Инструкция № 37/18/6).

В соответствии с п. 11 Инструкции № 37/18/6 объектами начисления амортизации являются числящиеся на бухучете (кроме числящихся на забалансовых счетах) организации основные средства, как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности.

Полагаем, что флаги не используются в предпринимательской деятельности организации, поскольку их использование не обеспечивает (не направлено) на систематическое получение прибыли (ст. 1 ГК).

Согласно п. 32 Инструкции № 37/18/6 по объектам амортизируемого имущества, не используемым в предпринимательской деятельности, начисление амортизации производится исходя из их амортизируемой стоимости и рассчитанных в соответствии с установленными нормативными сроками службы годовых (месячных) норм (сумм) амортизации данных объектов.

Нормативные сроки службы основных средств, используемые для расчета сумм их амортизации, в зависимости от видов основных средств в соответствии с их классификацией утверждены постановлением Минэкономики от 30.09.2011 № 161 (далее – постановление № 161).

В силу того, что флаги не включены в классификацию амортизируемых основных средств согласно постановлению № 161, в их отношении отсутствуют нормативные сроки службы.

Также отметим, что, в соответствии с п. 6 Инструкции № 37/18/6, для проведения амортизационной политики в организации создается комиссия из числа имеющихся в штате специалистов технических, производственно-технологических, инфор-

мационно-технологических, финансово-экономических, бухгалтерских и юридических подразделений организации. Указанная комиссия осуществляет функции согласно приложению 1 к Инструкции № 37/18/6.

В функции комиссии согласно п.п. 3, 5 приложения 1 к Инструкции № 37/18/6 входят в т.ч. распределение амортизируемых объектов по видам, группам и позициям на основании классификации амортизируемых основных средств, а также выбор и пересмотр нормативных сроков службы и/или сроков полезного использования объектов.

Учитывая изложенное, нормативный срок службы флагов возможно установить силами специалистов комиссии по проведению амортизационной политики в организации.

По мнению автора, в отношении приобретенных организацией флагов, отнесенных к объектам основных средств, может использоваться свободный шифр из группы 7 «Инвентарь и принадлежности» подгруппы 705 «Инвентарь и принадлежности прочие», например позиция 70501.

В соответствии с п. 5 Инструкции № 37/18/6 амортизационные отчисления от стоимости **не используемых в предпринимательской деятельности** коммерческих организаций объектов основных средств включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности организации с отражением в бухучете по Д-ту сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» в корреспонденции с К-том сч. 02 «Амортизация основных средств».

Списание флага, учитываемого в качестве объекта основных средств, следует отражать в бухучете организации по Д-ту сч. 91 «Прочие доходы и расходы» и К-ту сч. 01 – на остаточную стоимость выбывающего объекта, что предполагает предварительное закрытие сч. 02 на сч. 01 – на сумму амортизации, накопленную за период эксплуатации флага (п. 30 Инструкции № 26, п. 14 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102)).

При этом расходы, связанные со списанием, отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором они были произведены (ч. 2 п. 32 Инструкции № 102).

Если флаг с учетом установленного стоимостного критерия отнесен к запасам, его следует, по мнению автора, учитывать на сч. 10 «Материалы» (субсч. 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»).

При передаче флагов в эксплуатацию (пользование) может использоваться субсчет второго порядка 10-9-2 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты в эксплуатации»:

#### **Д-т сч. 10 субсч. 10-9-2**

**К-т сч. 10 субсч. 10-9** – на стоимость флагов, отнесенных к запасам, которые переданы в эксплуатацию.

При выбытии флагов, находящихся в эксплуатации, их стоимость, с учетом норм п. 13 Инструкции № 102, следует отражать по Д-ту сч. 90 (субсч. 90-10 «Прочие расходы по текущей деятельности») и К-ту сч. 10 (субсч. 10-9-2), оговорив указанный порядок списания в учетной политике организации, как это предусмотрено, в частности, п. 107 Инструкции № 133.

### **Отдельные аспекты налогообложения операций, связанных с использованием и списанием флагов**

Согласно подп. 1.9 п. 1 ст. 173 Налогового кодекса (НК) суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам, не используемым в предпринимательской деятельности и не находящимся в эксплуатации, при налогообложении прибыли не учитываются.

Также амортизационные отчисления находящихся на балансе организации объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности, не учитываются при налогообложении прибыли согласно подп. 1.2 п. 1 ст. 173 НК. При этом на основании п. 3 ст. 173 НК данные суммы амортизационных отчислений не могут быть включены в состав внереализационных расходов.

Таким образом, *если приобретенные флаги отнесены к объектам основных средств и по ним начисляется амортизация, суммы амортизации по флагам при налогообложении прибыли не учитываются.*

Особо отметим, что подп. 3.16 п. 3 ст. 175 НК установлено, что в состав внереализационных расходов включаются расходы на ликвидацию, **списание основных средств, нематериальных активов, выводимых из эксплуатации (включая суммы недоначисленной** в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, расходы на демонтаж, разборку, вывоз демонтированного, разобранного имущества).

В силу того, что остаточная стоимость выбывающих основных средств, не используемых в предпринимательской деятельности, соответствует недоначисленной амортизации, а сумма амортизации по таким объектам при налогообложении прибыли не учитывается, возможно сделать вывод: *остаточная стоимость выводимых из эксплуатации флагов, отнесенных к основным средствам, в состав внереализационных расходов не включается и, соответственно, при налогообложении прибыли не учитывается.*

Если приобретенные флаги приняты к бухгалтеру в качестве инвентаря и хозяйственных принадлежностей, но не выданы под ответственность должностному лицу или работнику (находятся на складе), это означает, что в эксплуатацию они не переданы и, соответственно, не используются. В этой связи оснований для списания их стоимости на счета учета затрат по производству и реализации не имеется. Соответственно *стоимость флагов, находящихся на складе, не может быть учтена при налогообложении налогом на прибыль.*

В таких случаях списание флагов со счетов учета запасов может осуществляться, когда они пришли в негодность по истечении сроков хранения, если запасы морально устарели, в случаях выявления недостач, хищений или порчи и в прочих случаях их выбытия (п. 65 Инструкции № 133).

Если организация производит списание флагов, находящихся в эксплуатации, *их стоимость, списываемая, как отмечалось выше, на прочие расходы по текущей деятельности, также не может учитываться при налогообложении прибыли.*

Данный вывод следует прежде всего из того, что расходы, обусловленные списанием флагов (включая их стоимость), не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг) и, соответственно, не должны учитываться при налогообло-

жении прибыли (п. 1 ст. 169, п. 1 ст. 170, подп. 1.22 п. 1, п. 3 ст. 173 НК). При этом обратим внимание, что, согласно подп. 3.17 п. 3 ст. 175 НК, **расходы на ликвидацию и (или) производимое в порядке, установленном законодательством, списание иного имущества (включая его стоимость)**, не указанно-го в подп. 3.16 п. 3 ст. 175 НК (расходы на ликвидацию, списание основных средств, нематериальных активов, выводимых из эксплуатации), включаются в состав внереализационных расходов. Вместе с тем в силу того, что списываемые флаги не связаны с производством и реализацией, расходы на эти флаги при их списании не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (подп. 1.22 п. 1 ст. 173 НК). Кроме того, согласно п. 3 ст. 173 НК затраты, указанные в ст. 173 НК и иные затраты, не учитываемые при налогообложении, не могут быть включены в состав внереализационных расходов.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации стоимость флагов, относящихся к запасам и подлежащих списанию в связи с их выбытием из эксплуатации, не включается в состав затрат, учитываемых при налогообложении прибыли.

При списании флагов стоимость данных активов не является объектом обложения НДС (п. 1 ст. 115 НК).

## Выводы

С учетом проведенного выше исследования считаем возможным сделать следующие выводы.

**1.** Учет операций, связанных с приобретением флагов, зависит от того, к каким объектам бухгалтерского учета их следует относить: к запасам (в частности, к отдельным предметам в составе средств в обороте) или к объектам основных средств.

**2.** Отнесение флагов к соответствующим объектам учета следует оговорить в учетной политике организации, установив конкретную стоимость таких объектов, при превышении которой они будут относиться к основным средствам (с учетом соблюдения иных установленных законодательством критериев), а при непревышении – к инвентарю и хозяйственным принадлежностям в составе запасов организации.

**3.** Нормативный срок службы флагов, отнесенных к объектам основных средств, не включенным в классификацию амортизируемых основных средств, устанавливается решением создаваемой

в организации комиссии по установлению амортизационной политики.

**4.** В бухгалтерском учете флаг, отнесенный к объектам основных средств, следует учитывать на сч. 01.

**5.** Амортизационные отчисления от стоимости не используемых в предпринимательской деятельности коммерческих организаций объектов основных средств, в частности, флагов, включаются в состав прочих расходов по текущей деятельности организации с отражением в бухгалтерском учете по Д-ту сч. 90 в корреспонденции с К-том сч. 02.

**6.** Списание флага, учитываемого в качестве объекта основных средств, следует отражать в бухгалтерском учете организации по Д-ту сч. 91 и К-ту сч. 01 – на остаточную стоимость выбывающего объекта.

**7.** Если флаг с учетом установленного в учетной политике стоимостного критерия отнесен к запасам, его следует учитывать на сч. 10 «Материалы» (субсч. 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты»).

**8.** При передаче флагов в эксплуатацию (пользование) на стоимость флагов, отнесенных к запасам, которые переданы в эксплуатацию, в бухгалтерском учете производится запись по Д-ту сч. 10 субсч. второго порядка 10-9-2 и К-ту сч. 10 субсч. 10-9.

**9.** При выбытии флагов, отнесенных к запасам и переданным в эксплуатацию, их стоимость следует отражать по Д-ту сч. 90 субсч. 90-10 и К-ту сч. 10 субсч. 10-9-2.

**10.** Если приобретенные флаги отнесены к объектам основных средств и по ним начисляется амортизация, суммы амортизации по флагам при налогообложении прибыли не учитываются.

**11.** Остаточная стоимость флагов, отнесенных к основным средствам, а также стоимость флагов, отнесенных к запасам, находящимся в эксплуатации, в случае их списания при налогообложении прибыли не учитываются.

**12.** При списании флагов их стоимость не является объектом обложения НДС.

**СЕРГЕЙ КОРОТАЕВ,**

партнер ЗАО «АудитКонсульт»,  
доктор экономических наук,  
профессор, аудитор