**статус документа**: материалы к заседанию ОК связь

**организация-разработчик:** ООО «УК Т2 Рус»

Разъяснение Р-Х/2020-ОК-Связь

«Отражение уплаченных авансов без НДС и резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском балансе»

**Описание проблемы**

В соответствии с Письмом Минфина от 09.01.2013 N 07-02-18/01 в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность по уплаченным авансам на приобретение оборудования, товаров, работ, услуг и т.п. отражаются в размере уплаченной суммы аванса за минусом НДС, право на возмещение которого возникает у организации в связи с уплатой аванса.

При этом дебиторская задолженность по уплаченным авансам, в размере уплаченной суммы аванса за минусом НДС, классифицируется в бухгалтерском баланса на:

- дебиторскую задолженность по уплаченным авансам, связанным с приобретением, строительством объектов основных средств, погашение стоимости которых осуществляется в сроки, превышающие 12 месяцев - в разд. I "Внеоборотные активы" по [строке 1190](consultantplus://offline/ref=28F10701D1DD31975EB49BC111A0CCB5300F244E6B8513C145CD3DF0773F5B19C3B14C108E98A3ABF8uDG) "Прочие внеоборотные активы" ([Письмо](consultantplus://offline/ref=28F10701D1DD31975EB486D503C8F6B36F062C4B678F1B9C4FC564FC7538F5u4G) Минфина от 11.04.2011 N 07-02-06/42);

- дебиторскую задолженность по уплаченным авансам, связанным с приобретением товаров, запасов, работ, услуг, погашение стоимости которых осуществляется в сроки, менее 12 месяцев - в разд. II "Оборотные активы" по [строке 1230](consultantplus://offline/ref=28F10701D1DD31975EB49BC111A0CCB5300F244E6B8513C145CD3DF0773F5B19C3B14C108E98A3AAF8u8G) "Дебиторская задолженность" ([Письмо](consultantplus://offline/ref=28F10701D1DD31975EB486D503C8F6B36F06244F6F851D9612CF6CA5793A53F4u9G) Минфина от 20.04.2012 N 07-02-06/113).

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности выполнения поставщиком своих обязательств в срок, предусмотренный договором.

Согласно пункту 35 ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. На конец отчетного года в бухгалтерском балансе указанная дебиторская задолженность, включая авансы уплаченные, отражается за минусом резерва по сомнительным долгам. Резерв формируется с учётом НДС, так как в случае, если поставщик не выполнил обязательства, то взыскивать с недобросовестного поставщика организация будет всю сумму с учётом уплаченного в составе аванс НДС (согласно заключённого договора поставки товаров, работ, услуг). При этом в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н не сказано, включает ли резерв в себя НДС, либо нет.

Вопрос заключается в отражении дебиторской задолженности, в частности уплаченных авансов без НДС и резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском балансе, так как в случае отражения дебиторской задолженности в части авансов выданных:

* в нетто-оценке согласно пункту 35 ПБУ 4/99 за вычетом резерва по сомнительным долгам и,
* за минусом НДС, право на возмещение которого возникает у организации в связи с уплатой аванса в соответствии с Письмом Минфина от 09.01.2013 N 07-02-18/01

возможно формирование отрицательного числового значения по данной строке.

**Решение**

Вариант № 1:

Дебиторская задолженность по уплаченным авансам на приобретение оборудования, товаров, работ, услуг и т.п. оценивается в бухгалтерском балансе в размере уплаченной суммы за вычетом НДС[[1]](#footnote-1), право на возмещение которого возникает у организации в связи с уплатой аванса.

* До получения права на вычет в соответствии с требованиями НК РФ указанное право отражается в бухгалтерском балансе в качестве оборотного актива обособлено от дебиторской задолженности по уплаченному авансу. При этом актив в виде дебиторской задолженности по уплаченному авансу классифицируется в бухгалтерском балансе (оборотный/внеоборотный) аналогично классификации приобретаемого актива.
* После получения права на вычет в соответствии с требованиями НК РФ сумма НДС в составе уплаченного аванса в бухгалтерском балансе не отражается.[[2]](#footnote-2)

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н, организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Согласно пункту 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации» бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Следовательно, дебиторская задолженность по уплаченным авансам, в размере уплаченной суммы аванса за минусом НДС и суммы резерва по сомнительным долгам (без НДС) и отражается в бухгалтерском балансе:

- по [строке 1190](consultantplus://offline/ref=28F10701D1DD31975EB49BC111A0CCB5300F244E6B8513C145CD3DF0773F5B19C3B14C108E98A3ABF8uDG) "Прочие внеоборотные активы" разд. I "Внеоборотные активы" - дебиторская задолженность по уплаченным авансам, связанным с приобретением, строительством объектов основных средств, погашение стоимости которых осуществляется в сроки, превышающие 12 месяцев;

- по [строке 1230](consultantplus://offline/ref=28F10701D1DD31975EB49BC111A0CCB5300F244E6B8513C145CD3DF0773F5B19C3B14C108E98A3AAF8u8G) "Дебиторская задолженность" разд. II "Оборотные активы" - дебиторская задолженность по уплаченным авансам, связанным с приобретением товаров, запасов, работ, услуг, погашение стоимости которых осуществляется в сроки, менее 12 месяцев.

При этом сумма НДС по уплаченным авансам отражается также в соответствии с пунктом 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации» в нетто-оценке, за вычетом регулирующих величин, т.е. к выделенной сумме НДС с аванса до получения права на вычет в соответствии с требованиями НК РФ указанное право отражается в бухгалтерском балансе в качестве оборотного актива обособленно от дебиторской задолженности по уплаченному авансу за вычетом суммы НДС, выделенной из резерва сомнительных долгов, относящейся к данному авансу выданному.

Вариант № 2:

В случае признания задолженности в виде перечисленного аванса сомнительной и включения ее в резерв по сомнительным долгам, необходимость в обособленном отражении права на вычет НДС в качестве оборотного актива в бухгалтерском балансе отсутствует.

Положения пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ предписывают восстановить принятый к вычету НДС с аванса в том периоде, в котором возникает право на вычет по приобретенным товарам (работам, услугам). Вычет применяется при условии, что товары (работы, услуги) приняты на учет (п. 1 ст. 172 НК РФ).

Однако в ситуации, когда поставщик нарушает договоренности по поставкам, а покупатель списывает образовавшуюся в связи с этим дебиторскую задолженность (сумму предоплаты), условия вычета не соблюдаются. Поэтому покупатель при таком списании должен восстановить ранее принятый к вычету налог.[[3]](#footnote-3)

**Основа для выводов**

К варианту № 1.

В соответствии с пунктом 35 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации», а также для целей отражения в строке бухгалтерского баланса сопоставимых друг другу величин, необходимо отражать:

- дебиторскую задолженность по уплаченным авансам без НДС за вычетом созданного к данной задолженности резерва по сомнительным долгам без НДС,

- НДС от суммы уплаченного аванса за вычетом суммы НДС от созданного к данной задолженности резерва по сомнительным долгам.

К варианту № 2.

Необходимость создания резерва по сомнительным долгам является следствием принципа консерватизма (осторожности, осмотрительности), согласно которому необходимо обеспечивать в бухгалтерском учете большую готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов.

Соответственно, если исходить из заключения, что задолженность сомнительна для погашения и с высокой степенью вероятности будет списана за счет средств созданного резерва, соответственно, и право на вычет НДС с дебиторской задолженности не может быть реализовано и не подлежит отражению в качестве актива.

По мнению Минфина России, изложенному в Письме от 11.04.2014 № 03-07-11/16527, в периоде списания задолженности в виде перечисленного аванса НДС необходимо восстановить.

**Иллюстративный пример**

По состоянию на 30.06.2014 на балансе организации числится:

- просроченная дебиторская задолженность в виде перечисленного авансового платежа по договору в сумме 118р., в т.ч. НДС (18%) – 18р.

В соответствии с учетной политикой компания сформировала резерв по сомнительной задолженности:

Сальдо по счету 63 «Резерв по сомнительной задолженности» - 118р.

К варианту № 1.

Фрагмент ф.1 на 30.06.2014

руб

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | на | 30 июня | | |  |
| Пояснения | Наименование показателя | 20 | | 14 | г. | |
|  |  |  | |  |  | |
|  | **АКТИВ** |  | | | | |
|  | **II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |  | | | | |
|  |  |  | | | | |
|  | …………………… |  | | | | |
| 1230 | Дебиторская задолженность | 0 (118-18-  (118-18)) | | | | |
| 1260 | Прочие оборотные активы | 0 (18-18) | | | | |
|  | Итого по разделу II | 0 | | | | |

К варианту № 2.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | на | 30 июня | | |  |
| Пояснения | Наименование показателя | 20 | | 14 | г. | |
|  |  |  | |  |  | |
|  | **АКТИВ** |  | | | | |
|  | **II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |  | | | | |
|  |  |  | | | | |
|  | …………………… |  | | | | |
| 1230 | Дебиторская задолженность | 0 (118-118) | | | | |
| 1260 | Прочие оборотные активы | - | | | | |
|  | Итого по разделу II | 0 | | | | |

1. В соответствии с Письмом Минфина от 09.01.2013 N 07-02-18/01**.** [↑](#footnote-ref-1)
2. Толкование 16/2012 Комитета БМЦ по толкованиям «НДС с авансов выданных» (Т 16/2012-КпТ) [↑](#footnote-ref-2)
3. Письмо Минфина РФ от 11.04.2014 № 03-07-11/16527 [↑](#footnote-ref-3)