

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ НА 2017 ГОД*

О. ЛЕСНЫХ, канд. экон. наук, Международная промышленная академия

Документирование хозяйственных операций.

Требования к регистрам учета.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, ежегодно приказом утверждает руководитель предприятия по согласованию с главным бухгалтером.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Своевременное и качественное их оформление, передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Сканированные копии первичных документов не являются первичными документами (письмо ФНС от 17.05.2016 № АС-4-15 /8657).

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах. Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Согласно ст. 313 Налогового кодекса РФ в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Статьей 313 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты: наименование регистра; период (дату) составления; измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении; наименование хозяйственных операций; подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

На предприятии должен быть определен перечень документов и регистров учета, применяемых для целей налогообложения, и определены сотрудники, которые будут нести ответственность за правильность их оформления.

При этом необходимо учитывать, что кроме бухгалтерии, финансовой и юридической служб предприятия могут быть задействованы в оформлении документов и регистров иные специалисты (например, юристы, инженеры, технологии, лаборанты, заведующие производством, специалисты планового отдела, снабженческо-сбытовой и маркетинговой служб). Например, случаи истребования от юридической службы дополнительной информации для определения налоговых обязательств перед бюджетом обусловлены особенностями налогообложения, установленными в Налоговом кодексе РФ, и не являются исчерпывающим перечнем. В учетной политике следует закрепить порядок истребования от юридической службы информации, используемой для целей налогообложения. Эта информация может оформляться соответствующими документами налогового учета (например, специальной справкой или налоговым регистром) и подписываться лицом, ответственным за ее содержание. Данное обстоятельство должно найти свое отражение при составлении системы налогового учета и документооборота на предприятии.

При организации и утверждении учетной политики для целей налогообложения особое значение необходимо придать определению перечня лиц, как ответственных за функционирование самой системы учета, так и имеющих право подписи тех или иных документов и регистров налогового учета.

Часть II Налогового кодекса РФ в некоторых случаях напрямую связывает наличие подписи уполномоченного лица на документе с признанием этого документа регистром налогового учета. Например, ст. 169 Налогового кодекса РФ связывает право применения предприятием налогового вычета по НДС с наличием надлежащим образом оформленного счета-фактуры, одним из обязательных реквизитов которого значится подпись руководителя и главного бухгалтера предприятия либо иных лиц, уполномоченных на то приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации. Регистры налогового учета по налогу на прибыль согласно ст. 313 Налогового кодекса РФ также признаются таковыми, если содержат

*Продолжение. Начало в №1-2017

обязательные реквизиты, в числе которых подпись (и ее расшифровка) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Хранение документов бухгалтерского учета

Предприятие обязано хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Первичные документы по основным средствам должны храниться не менее четырех лет после завершения начисления амортизации (письмо Минфина РФ от 12.02.16 № 03-03-06/1/7604).

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации. Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

С 10.04.2016 г. изменены основания и увеличен административный штраф на должностных лиц за необеспечение сохранности первичных учетных документов (Федеральный закон от 30.03.2016 № 77-ФЗ). Отсутствие первичных документов в течение установленных сроков их хранения признается грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету (штраф от 5000 до 10 000 руб.).

Учет основных средств

Определение первоначальной стоимости основных средств. При оценке первоначальной стоимости объектов основных средств (до 40 000 руб. или более 40 000 руб.) необходимо учитывать требования ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Во-первых, единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, то есть объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. Во-вторых, в первоначальную стоимость включаются все расходы по приобретению объекта, в том числе фактические расходы на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (включая общехозяйственные расходы, непосредственно связанные с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств). Таким образом, может сложиться ситуация, при которой дополнительные расходы, подлежащие включению в первоначальную стоимость приобретенного по цене менее 40 000 руб. основного средства, в результате не позволят списать его стоимость единовременно.

С 2016 г. для целей налога на прибыль в качестве амортизуемого имущества признается имущество с первоначальной стоимостью более 100 000 руб. Соответствующие изменения внесены Федеральным законом от 08.06.2015 № 150-ФЗ в п. 1 ст. 256 НК РФ и п. 1 ст. 257 НК РФ. Данный стоимостной критерий применяется только в отношении имущества, введенного в эксплуатацию начиная с 1 января 2016 г. Вместе с тем, в соответствии с Федеральным законом от 20.04.2014 № 81-ФЗ предприятие согласно подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ могут самостоятельно установить порядок списания стоимости не амортизуемого имущества, включаемого в материальные расходы, в течение более одного отчетного периода с учетом срока его использования или иных экономически обоснованных показателей. Во избежание возникновения разниц между бухгалтерским и налоговым учетом предприятие может закрепить в учетной политике для целей налогового учета положение о том, что МПЗ со сроком эксплуатации более 12 месяцев и стоимостью от 40 000 до 100 000 руб. включаются в состав расходов не единовременно, а с учетом срока использования или иных экономически обоснованных показателей.

Для упрощения учета рекомендуется выбирать одинаковый порядок списания для целей исчисления налога на прибыль и ведения бухгалтерского учета.

О моменте признания объекта основным средством. Если объект удовлетворяет всем признакам основного средства, установленным п. 4 ПБУ 6/01, а также сформирована его первоначальная стоимость и объект фактически эксплуатируется или готов к эксплуатации, то это является основанием для его учета в бухгалтерском учете на счете 01 «Основные средства». Такой объект должен облагаться налогом на имущество организаций.

На необходимость учета объекта в составе основных средств для целей бухгалтерского учета и налога на имущество не влияют ни его фактическая эксплуатация, ни государственная регистрация права собственности. При этом доходы и расходы по операциям купли-продажи основного средства должны признаваться в момент государственной регистрации перехода права собственности. Таким образом, при покупке основного средства до момента государственной регистрации права собственности плательщиком налога на имущество по данному объекту будет являться покупатель. У продавца обязанность платить налог на имущество по этому основному средству прекращается с момента подписания акта приема-передачи, то есть не дожидаясь факта регистрации права собственности.

Момент признания актива основным средством является предметом повышенного внимания контролирующих органов, поскольку неразрывно связан с моментом возникновения обязанности по уплате налога на имущество организаций. Актуальность особого контроля в отношении данного момента подтверждается наличием арбитражной практики. Так, факт получения дохода при использовании активов являлся определяющим при вынесении решения в пользу налоговых органов Верховным судом РФ (Определение от 22.07.2015 N306-КГ15-7527) и Арбитражным судом Поволжского округа (Постановление от 21.10.2015 NФ06-1774/2015), несмотря на то, что имущество учитывалось на счете 08 и первоначальная стоимость объекта не была сформирована. Момент признания актива основным средством необходимо отразить в учетной политике.

Выбытие основного средства. В соответствии с п. 29 ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств, который выбывает по причине прекращения использования вследствие морального или физического износа, ликвидации при аварии и иных чрезвычайных ситуациях или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие объекта основных средств признается при единовременном прекращении действия условий принятия актива к бухгалтерскому учету (п. 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 №91н).

При выбытии объектов основных средств организации надо выполнить ряд последовательных действий:

- приказом руководителя создать комиссию для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего ис-

пользования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии объектов;

- комиссия должна осмотреть объект и принять решение о его списании;
- составить акт на списание объекта основных средств. В акте следует отразить: дату принятия к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальную стоимость и сумму начисленной амортизации, проведенные переоценки, ремонты, причины выбытия с их обоснованием, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов;
- акт на списание объекта основных средств должен утвердить руководитель организации.

Соответственно, в момент признания в установленном порядке объекта «не способным приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем» он подлежит списанию с бухгалтерского учета. При этом доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов. Факт длительности процедуры физической ликвидации объекта не должен оказывать влияния на порядок списания ликвидируемого объекта основных средств с бухгалтерского учета и признания его остаточной стоимости в расходах. Это вытекает из п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Данная позиция закреплена в письме Минфина РФ от 29.01.2014 №07-04-18/01. *Методику оценки и списания основных средств по перечисленным ситуациям следует отразить в учетной политике.*

Амортизация основных средств. Согласно пункту 4 статьи 259 Налогового кодекса РФ начисление амортизации по объектам амортизуемого имущества, в том числе по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации.

Для своевременного начисления амортизации следует отслеживать момент ввода данных объектов в эксплуатацию. Особенно это касается тех объектов, которые начинают эксплуатироваться ранее даты подачи документов на государственную регистрацию. *В учетной политике установить круг лиц, ответственных за подачу сведений о начале эксплуатации данных объектов.*

С 1 января 2017 г. действует обновленная классификация основных средств (Постановление Правительства РФ от 07.07.2016 №640). Начиная с 1 января 2017 г. это исключительно налоговый документ. Сроки полезного использования изменились. Новые сроки можно установить по основным средствам, введенным в эксплуатацию после 1 января 2017 г. Классификация используется для целей налогообложения прибыли.

Согласно п. 20 ПБУ 6/01 общим правилом установления срока полезного использования основного средства для целей начисления амортизации в бухгалтерском учете является его определение, «исходя из ожидаемого срока использования этого объекта». Критериями выбора в п. 20 ПБУ 6/01 указаны: ожидаемая мощность или производительность объекта; ожидаемый физический износ, зависящий от режима эксплуатации; системы проведения ремонта (письмо Минфина России от 27.05.2016 №07-01-10/30746).

В учетной политике на 2017 г. не должно быть положения, закрепляющего определение сроков полезного использования основных средств исходя из классификации, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 07.07.2016 № 160, так как данный нормативный акт стал регулировать сферу налоговых отношений.

Незавершенные капитальные вложения

К незавершенным капитальным вложениям относятся неоформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геологоразведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.). Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерской отчетности на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по фактическим затратам, понесенным организацией. *В учетной политике следует прописать субсчета к счету 08 и методику аналитического учета.*

Учет нематериальных активов

В составе информации в учетной политике предприятия подлежит раскрытию как минимум следующая информация: принятые организацией сроки полезного использования нематериальных активов; способы определения амортизации нематериальных активов; изменения сроков полезного использования нематериальных активов; изменения способов определения амортизации нематериальных активов; о переоценке нематериальных активов.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого предприятие предполагает использовать актив, срок его полезного исполь-

зования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования предприятие ежегодно должно рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов предприятие определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Для целей налогообложения по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок полезного использования, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика). По нематериальным активам, указанным в подпунктах 1–3 и 5–7 пункта 3 статьи 257 Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вправе самостоятельно определить срок полезного использования, который не может быть менее двух лет.

Для целей налогообложения расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (подп. 26 п. 1 ст. 264 НК РФ), но только в том случае, если стоимость программ не превышает 100 тыс. руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ). Сайт стоимостью более 100 тыс. руб. в налоговом учете и в бухгалтерском учете амортизируется, а затраты на разработку сайта стоимостью до 100 тыс. руб. можно списать в расходы единовременно. Сайт стоимостью более 100 тыс. руб. признается нематериальным активом. Надо определить срок использования сайта (письмо Минфина России от 18.03.2014 №03-03-06/1/11743). В случае модернизации первоначальная стоимость НМА не увеличивается, поэтому расходы на модернизацию сайта правоприобретатель может учесть как прочий расход, связанный с производством и реализацией (подп. 326 п. 1 ст. 264 НК РФ). Расходы на продвижение сайта относятся к ненормируемым рекламным затратам (п. 4 ст. 264 НК РФ). Сложные ситуации учета нематериальных активов следует прописать в учетной политике предприятия. ■

Продолжение в следующем номере