

1.1. Общие вопросы ведения бухгалтерского учета, признания и оценки активов

1.1.1. Квалификация приобретаемых ресурсов в условиях неопределенности намерения организации в отношении их использования

Если ресурсы приобретаются с одной целью, а используются по другому назначению, в учетную политику следует включить норму, определяющую порядок действий бухгалтера при выявлении подобных случаев. Норма может иметь следующий вид.

I Если на момент поступления активов по каким-либо причинам намерения в отношении их использования не определены (использование в производстве, продажа, передача в аренду, в уставный капитал создаваемых обществ и т. п.), то активы принимаются к учету исходя из предполагаемого назначения актива.

Предполагаемое назначение определяется лицом, по инициативе которого данные активы приобретены.

Если впоследствии намерения в отношении принятых на учет активов уточняются или меняются и это требует переквалификации активов, то ранее произведенные записи сторнируются и объекты принимаются к учету в порядке, предусмотренном для данного вида активов.

1.1.2. Оценка активов, выявленных в результате инвентаризации

Действующие нормативные документы по бухгалтерскому учету (п. 3.3 Методических указаний № 49¹, п. 36 Методических указаний

¹ Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены Приказом Минфина России от 13.07.1995 г. № 49.

№ 91н¹, п. 29 Методических указаний № 119н²) предписывают принимать к бухгалтерскому учету выявленные в результате инвентаризации излишки по текущей рыночной стоимости.

Однако прописанный порядок оценки обнаруженного имущества не учитывает обстоятельств, приведших к тому, что имущество не числится в учете. Целесообразно в учетной политике прописать порядок отражения в учете результатов инвентаризации в части обнаружения неучтенного имущества, например, в следующем виде.

I Если отсутствие в бухгалтерском учете активов связано с несвоевременным отражением операций в бухгалтерском учете (несвоевременное отражение операций по приобретению, несвоевременный перевод на счета активов со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы») или преждевременным списанием объекта (например, вследствие обнуления балансовой стоимости при продолжении использования объекта), то оценка объекта производится на основании имеющихся в наличии документов. При этом возможна корректировка затрат в бухгалтерском учете (например, доначисление амортизации, если имеет место несвоевременный перевод объекта в состав основных средств).

Если причина отсутствия объекта в бухгалтерском учете не выявлена, объект принимается к учету в оценке по текущей рыночной стоимости на соответствующие счета учета в соответствии с намерением организации по использованию имущества и в случае, если предполагается использование объекта в целях извлечения дохода.

1.1.3. Оценка объектов, используемых в деятельности, как облагаемой, так и не облагаемой НДС

В соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету стоимость активов формируется с учетом налога на добавленную стоимость в случаях, когда это предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 6 ПБУ 5/01, п. 8 ПБУ 6/01, п. 8 ПБУ 14/2007).

Если приобретаемые активы используются в деятельности, как облагаемой, так и не облагаемой НДС, возникает необходимость установить долю НДС, которая должна быть отнесена на стоимость актива.

¹ Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены Приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н.

² Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены Приказом Минфина России от 28.12.2001 г. № 119н.

В соответствии с п. 4 ст. 170 НК РФ суммы НДС принимаются к вычету либо учитываются в стоимости приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав в пропорции, порядок определения которой установлен принятой налогоплательщиком учетной политикой для целей налогообложения.



В то же время п. 4 ст. 170 НК РФ предусмотрено использование пропорции, определяемой на основе выручки по облагаемому и необлагаемому обороту: «Указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период».

Каким же образом рассчитывается пропорция: как установлено в учетной политике или всегда на основании выручки?

На практике возникают хозяйственные ситуации, когда прямое применение сформулированных в п. 4 ст. 170 НК РФ положений в отношении расчета пропорции на основе выручки невозможно. Например:

- ♦ поступление актива в первые два месяца налогового периода (оборот не сформирован, а активы к учету принимать необходимо);
- ♦ отсутствие оборота в налоговом периоде (отсутствует база для расчета суммы налога, включаемого в стоимость актива);
- ♦ пропорция использования активов в облагаемой и необлагаемой деятельности существенно отличается от пропорции облагаемого и необлагаемого оборота в налоговом периоде приобретения активов. Например, организация осуществляет в основном операции, облагаемые НДС, но в налоговом периоде приобретения актива весь оборот был необлагаемый. Вся стоимость НДС будет отнесена на стоимость актива. Или наоборот. Операции в основном необлагаемые, а в момент приобретения актива весь оборот был облагаемым. Весь НДС, предъявленный поставщиком, может быть предъявлен к вычету;
- ♦ счета-фактуры поступают в другом налоговом периоде, не в период поступления активов (например, в связи с их реоформлением).

В каком периоде считать пропорцию: в периоде поступления актива или в периоде поступления счетов-фактур?

Организациям целесообразно разработать такой вариант учета, который позволит, с одной стороны, сформировать стоимость активов в соответствии с нормами п. 4 ст. 170 НК РФ, а с другой — предусмотреть ту пропорцию, которую компания считает наиболее адекватной в условиях хозяйствования. Иными словами, предлагается воспользоваться нормой п. 4 ст. 170 НК РФ, которая предписывает определять порядок определения пропорции так, как это предусмотрено в учетной политике.

Предлагается следующий вариант способа оценки активов в учетной политике.

- ✎ Если внеоборотные активы одновременно используются для производства продукции (товаров, работ, услуг), как облагаемой, так и не облагаемой НДС, или для производства видов продукции (товаров, работ, услуг), облагаемых по разным ставкам, то суммы НДС, предъявленные при приобретении таких активов, принимаются к вычету либо учитываются в первоначальной стоимости в пропорции, которая определяется исходя из той пропорции, в которой активы планируется использовать для производства соответствующего вида продукции (товаров, работ, услуг) на основании справки-расчета бухгалтерии. Расчет пропорции производится в налоговом периоде поступления активов.

1.1.4. Момент прекращения признания внеоборотных активов при принятии решения об их списании (ликвидации), продаже

Достаточно сложным остается вопрос о моменте списания с баланса объектов внеоборотных активов при принятии решения об их продаже или списании (ликвидации). Списывать объекты одновременно при принятии решения о продаже (либо ликвидации) или дождаться момента продажи (либо завершения ликвидации)? Последствия принятого решения могут быть существенными для показателей отчетности. Предлагается сформулировать в учетной политике следующую норму.

Списание с баланса объектов внеоборотных активов производится:

- ♦ на дату приказа (решения) о списании (ликвидации объектов), если объект на указанную дату уже не используется. Акт на списание составляется на дату принятия решения о списании;

- ◆ на дату прекращения использования, если на дату принятия решения о списании (ликвидации) объект продолжает использоваться. Акт на списание составляется на дату прекращения использования;
- ◆ при прекращении признания ресурсов в составе внеоборотных активов по причине принятия решения об их продаже они продолжают числиться на соответствующих счетах учета обособленно и отражаются в отчетности в составе оборотных активов до момента признания выручки от продажи.