

УДК 657.1

ФОРМИРОВАНИЕ И РАСКРЫТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО АСПЕКТА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

© 2010 Н.С. Сахчинская*

Ключевые слова: учетная политика, методический аспект, финансовый учет, формирование, раскрытие, отчетность.

Рассмотрен методический аспект учетной политики, от которого зависит правильность построения системы показателей бухгалтерской финансовой отчетности. Проведено исследование нормативной базы учетной политики. Даны определение методического аспекта учетной политики, его цель, задачи. Разработаны основные элементы методического аспекта, требующие обязательного раскрытия.

Учетная политика является одним из основных документов, устанавливающих правила ведения в организации бухгалтерского и налогового учета.

Формирование учетной политики каждой организации должно исходить из требований ее постоянства, соответствия современной нормативной базе, своевременного извещения внешних пользователей учетной информации об изменениях учетной политики.

Организация рациональной системы бухгалтерского учета - сложнейшая задача для предприятия. Несомненно, здесь высока роль учетной политики, видов ее аспектов и можно смело утверждать, что на бухгалтерский финансовый учет оказывает влияние методический аспект учетной политики.

Методический аспект учетной политики определяет способы оценки объектов бухгалтерского учета, порядок их учета для формирования финансовых результатов деятельности и оценки финансового состояния организации. Определяя учетную политику, организация должна раскрыть способы оценки и ведения учета, являющиеся существенными. Существенность признается исходя из условия, что пользователем бухгалтерской отчетности без знания о них невозможно достоверно оценить результаты работы организации, составить представление об имущественном и финансовом состоянии, движении денежных средств. Эти способы должны быть раскрыты в пояснительной записке, входящей в состав годовой бухгалтерской отчетности организации.

Методический аспект учетной политики является одним из важных составляющих организации бухгалтерского учета на предприятии, от него зависит правильность построения системы показателей бухгалтерской финансовой отчетности, поэтому важным моментом в формировании методического аспекта учетной политики является его определение. В экономической литературе нет понятия методического аспекта учетной политики, поэтому предлагаем следующее его определение: это выбор из всей совокупности способов ведения учета рационального варианта, подходящего конкретной организации.

Анализируя действующее ПБУ 1/2008¹, необходимо отметить, что формированию и раскрытию методического аспекта учетной политики в данном нормативном акте, уделено слишком мало внимания. В п. 4, 7, 13-16, 17, 18 и 24 ПБУ 1/2008 прослеживается четкое влияние методического аспекта учетной политики, более детально раскрытие данного аспекта возможно анализируя другие нормативные акты. Считаем, что данный факт является упущением законодателя, поэтому предлагаем внести изменения в ПБУ 1/2008: во-первых, дополнив его определением методического аспекта; во-вторых, четко обозначить цель и задачи методического аспекта учетной политики.

Цель методического аспекта заключается в рациональном выборе способа ведения учета.

* Сахчинская Наталья Сергеевна, доцент НОУ ВПО "Самарская гуманитарная академия". E-mail: asakhchinskij2008@yandex.ru.

Задачи методического аспекта:

- ◆ определение объекта учета, подлежащего отражению в учетной политике;
- ◆ выбор из имеющихся способов более рациональный для организации;
- ◆ определить влияние выбранного способа на бухгалтерскую финансовую отчетность организации.

В-третьих, изменить п. 18 ПБУ 1/2008. Предлагаем дополнить его особенностью учета поступления амортизируемого имущества, к которому относится не только обычные основные средства, нематериальные активы, но и имущество, приобретенное для передачи в лизинг, а также правила формирования первоначальной стоимости перечисленных внеоборотных активов.

Итак, на основе вышеизложенного, предлагаем следующую трактовку п. 18: “К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы учета поступления и износа амортизируемого имущества, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг, способ учета затрат, учет расчетов с бюджетом по

налогам, учет резервов, в т.ч. по сомнительным долгам, и другие способы, отвечающие требованию, приведенному в пункте 17 настоящего Положения”. Таким образом, организация должна в обязательном порядке отразить все перечисленные выше способы и прописать у себя в учетной политике.

Соглашаясь с законодателем, в части обязательного отражения амортизации основных средств и нематериальных активов необходимо прописать в методическом аспекте учетной политики правила формирования первоначальной стоимости основных средств и их амортизации, предусмотрев все возможные учетные проблемы. Так, например, это основные средства не подлежащие амортизации.

Наиболее важным элементом методического аспекта учетной политики является амортизация основных средств, так как от нее зависит размер налога на имущество. Важно прописать в методическом аспекте, по каким основным средствам амортизация не начисляется.

Считаем, что необходимо отразить в методическом аспекте обоснование применяемого метода амортизации и способ определения годовой суммы амортизационных отчислений, что предотвратит споры с налоговыми органами о размере начисленных налогов.

Способы начисления амортизации

Способ амортизации	Годовая сумма амортизации
При линейном способе начисления амортизации согласно п. 19 ПБУ 6/01 годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объект, в течение отчетного года амортизационные отчисления производятся ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы	Первоначальная стоимость: 30 084,75 СПИ: 30 месяцев (2,5 года) $30\ 084,75 / 30 = 1002,83$ 1002,83 - сумма ежемесячной амортизации
При способе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации рассчитывается как произведение остаточной стоимости объекта на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта, и установленного организацией коэффициента не выше трех. Поскольку фиксированный коэффициент в ПБУ 6/01 не предусмотрен, организация определяет его самостоятельно и отражает в учетной политике	Первый год: $30\ 084,75 \cdot 40\% = 12\ 033,9$ Второй год: $18\ 050,85 (30\ 084,75 - 12\ 033,9) \cdot 80\% = 14\ 440,68$ Третий год: $3610,17 (18\ 050,85 - 14\ 440,68) \cdot 100\% = 3610,17$
При методе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется таким образом. Сначала рассчитывается частное от деления числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, на сумму чисел лет срока полезного использования. Затем полученная величина умножается на первоначальную стоимость основного средства	Первый год: $30\ 084,75 \cdot (2,5\ \text{года} / 5,5\ \text{лет}) = 13\ 673,52$ Второй год: $30\ 084,75 \cdot (2\ \text{года} / 5,5\ \text{лет}) = 10\ 938,81$ Третий год: $30\ 084,75 \cdot (1\ \text{год} / 5,5\ \text{лет}) = 5472,41$

Отразим определение годовой суммы амортизационных отчислений (см. таблицу).

Итак, анализ таблицы позволяет отметить следующее: согласно ПБУ 6/01 специфика начисления амортизации способом уменьшаемого остатка такова: сумма начисленной амортизации к концу срока полезного использования объекта всегда меньше его стоимости на величину остатка, который может максимально приближаться к нулю, но не равен ему. Однако при начислении амортизации предполагается перенесение всей стоимости объекта основных средств на затраты. В ПБУ 6/01 не предусмотрена прямая норма о способе списания недоамортизированного остатка. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухучета, организация разрабатывает их самостоятельно при формировании учетной политики. Следовательно, порядок списания не погашаемой при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка части стоимости объекта организация устанавливает самостоятельно и закрепляет его в учетной политике².

При применении метода списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений после модернизации, реконструкции или переоценки рассчитывается исходя из остаточной стоимости актива, увеличенной на сумму затрат на модернизацию, реконструкцию, сумму дооценки (или уменьшенной на сумму уценки), и соотношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет оставшегося срока полезного использования данного объекта³.

Амортизационные отчисления при методе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) определяются путем умножения натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде на рассчитанное соотношение. Данное соотношение исчисляется путем деления первоначальной стоимости актива на предполагаемый объем продукции (работ) за весь срок полезного использования основного средства. Отметим, что при выборе этого способа амортизации срок полезного использования рассчитывается исходя из плановых показателей выпуска продукции⁴.

При методе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) годовая сумма амортизационных отчислений после модернизации, реконструкции или переоценки основных средств определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения остаточной стоимости актива, увеличенной на сумму затрат на модернизацию, реконструкцию, сумму дооценки (или уменьшенной на сумму уценки), и предполагаемого объема продукции (работ) за оставшийся срок полезного использования объекта⁵.

Аналогично необходимо отразить в методическом аспекте учетной политики способы учета начисления амортизации по нематериальным активам.

Следующим моментом в учете амортизируемого имущества должно найти отражение незавершенного строительства, числящегося на счете 08, так как данный объект не прошел государственную регистрацию. В такой ситуации его тоже можно отнести к амортизируемому имуществу и начислять амортизацию в обычном порядке. Для этого должны быть соблюдены следующие условия: по данным объектам закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию. Объекты недвижимости при этом должны фактически эксплуатироваться.

Такие объекты недвижимости допускается принимать к учету в качестве основных средств, выделяя на отдельном субсчете к счету 01 (субсчет может именоваться, например, так: "Основные средства, документы по которым переданы на государственную регистрацию"), что должно найти отражение в техническом аспекте учетной политики.

Амортизация по данным объектам недвижимости начисляется в общем порядке с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию. До регистрации права собственности амортизация начисляется исходя из сальдо счета 01 "Основные средства", субсчет "Основные средства, документы по которым переданы на государственную регистрацию".

После государственной регистрации, при принятии рассматриваемых объектов к бух-

галтерскому учету в качестве основных средств, регистрационный сбор включается в стоимость объекта недвижимости и производится уточнение ранее начисленной суммы амортизации.

Аналогичный порядок в отношении основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации, установлен п. 8 ст. 258 НК РФ: объекты недвижимости включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

Доходные вложения должны быть включены в амортизируемое имущество, так как они отражаются в балансе по остаточной стоимости, т.е. первоначальной стоимости за минусом начисленной амортизации. Остаточная стоимость определяется как разность между дебетовым сальдо на конец года по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности" и кредитовым сальдо по счету 02 "Амортизация основных средств", субсчет "Амортизация материальных ценностей, предоставляемых во временное пользование (временное владение и пользование)" на эту же дату.

Например, турбаза приобрела 10 мая 2009 г. пять комплектов оборудования для подводного плавания для сдачи их в прокат. Стоимость одного комплекта составляет 15 000 руб. (без НДС), которые приняты к учету в качестве доходных вложений в материальные ценности 26 мая 2009 г.

В соответствии с п. 2 ПБУ 6/01 данное положение применяется также в отношении доходных вложений в материальные ценности.

Согласно методическому аспекту учетной политике амортизация по доходным вложениям в материальные ценности начисляется линейным способом, и для определения срока полезного использования доходных вложений в материальные ценности для целей бухгалтерского учета применяется Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. ¹ 1.

Согласно данной Классификации оборудование для подводного плавания (водолаз-

ное) относится к 5-й амортизационной группе и срок полезного использования по нему был установлен в размере 10 лет. Других доходных вложений в материальные ценности организация не имеет.

Поскольку амортизационные отчисления начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия доходных вложений в материальные ценности к бухгалтерскому учету, то на 31 декабря 2009 г. амортизация по одному комплекту будет начислена в сумме 875 руб. $(15\ 000 : 10 : 12 \cdot 7)$. Соответственно по пяти комплектам амортизация составит 4375 руб. $(875 \cdot 5)$. Информация об остатках на счетах бухгалтерского учета на 31 декабря 2009 г. такова:

♦ счет 03 "Доходные вложения в материальные ценности" - 75 000 руб. (сальдо дебетовое);

♦ счет 02 "Амортизация основных средств", субсчет "Амортизация материальных ценностей, предоставляемых во временное пользование (временное владение и пользование)" - 4375 руб. (сальдо кредитовое).

Комплекты для подводного плавания, принятые к учету в качестве доходных вложений в материальные ценности, в балансе на 31 декабря 2009 г. будут отражены в сумме 71 000 руб. $(75\ 000 - 4000)$.

Помимо этого в методическом аспекте необходимо предусмотреть способ списания производственных запасов, так как влияние данного элемента велико в части расчета налога на прибыль.

Итак, нами был проведен анализ ПБУ 1/2008 на наличие методического аспекта учетной политики. Рекомендовано внести в него изменения, определить его цель и задачи, в частности изменить п. 18.

¹ Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008 (утв. Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. ¹ 106н).

² Калинина Е. Правовое поле формирования учетной политики. URL: http://upo.cba.ru/faq/legal_field. С. 3.

³ Там же. С. 54.

⁴ Там же. С. 82.

⁵ Там же.

Поступила в редакцию 29.03.2010 г.