

## **Методические материалы к семинару**

### **«Учетная политика организации в 2013 году»**

**г. Челябинск  
2013 год**

## **Информация об АКГ «АВУАР»**

Аудиторско-консалтинговая группа «АВУАР» специализируется на оказании всесторонней и профессиональной поддержки в ведении бизнеса наших Клиентов. Мы помогаем компаниям, работающим на российском рынке решать задачи повышения прибыльности предприятий, снижения рисков текущей деятельности, планомерного и устойчивого развития, через оказание профессиональных услуг в сфере аудита, налогового консультирования, права, финансов, оценки, работы с персоналом и автоматизации бизнеса.

АКГ "АВУАР" является одной из ведущих аудиторской компанией Урало-Западносибирского региона, оказывающей консалтинговые услуги в сфере государственного и муниципального управления.

АКГ "АВУАР" - это более 11 лет безупречной работы на рынке Урало-Западносибирского региона.

Это более 98 высококлассных специалистов в постоянно действующих подразделениях и офисах в Челябинске, Москве и Екатеринбурге.

Это более 400 организаций, расположенных в Челябинской, Свердловской, Новосибирской, Волгоградской, Самарской, Курганской, Оренбургской областях, республике Алтай, г. Москве, ХМАО и ЯНАО являющихся постоянными клиентами нашей группы в области аудита, бухгалтерского, налогового, финансового и правового консультирования.

**Нашим особым конкурентным преимуществом** является то, что в рамках оказания аудиторских услуг нашим Заказчикам, мы, помимо проверки достоверности ведения бухгалтерского учета, рассматриваем:

- возможные риски в сфере налогового учета,
- возможные риски правового характера,
- эффективность и правильность ведения управленческого учета,
- вопросы экономической безопасности предприятия,
- эффективность работы финансовой службы предприятия,
- возможность повышения инвестиционной привлекательности предприятия,
- эффективность работы кадрового состава предприятия в целом.

Это позволяет по итогам проверки выдавать максимально четкие и конкретные рекомендации по повышению эффективности работы бизнеса наших клиентов и минимизации рисков, возникающих при работе в стремительно изменяющихся экономических условиях.

Наша компания является действительным членом СРО аудиторов Некоммерческое партнерство "Аудиторская палата России", Ассоциации Южно-Уральской аудиторской палаты, а также Южно-Уральской торгово-промышленной палаты.

АКГ «АВУАР» аккредитовано при «Саморегулируемой организации арбитражных управляющих «Южный Урал» для оказания аудиторских и консалтинговых услуг.

По материалам рейтинговых агентств наша компания уверенно входит в число лидеров рынка аудита и консалтинга Урало-Сибирского региона.

Профессиональные риски АКГ "АВУАР" застрахованы. Страховая сумма составляет 6 000 000 (Шесть миллионов рублей).

Аудиторско-консалтинговая группа «АВУАР» с успехом прошла внешний контроль качества аудиторской деятельности и соблюдения требований профессиональной этики и получила соответствующее свидетельство Аудиторской палаты России.

Аудиторско-консалтинговая группа «АВУАР» имеет все виды государственных лицензий, необходимых для оказания профессиональных услуг по основному предмету ее деятельности.

## Содержание

<b>1.</b>	<b>Учетная политика как методологическая основа построения системы учета</b>	<b>стр.</b>	<b>4</b>
1.1	Общие положения	стр.	4
1.2	Нормативно-правовая база формирования учетной политики	стр.	6
1.3	Допущения и требования к формированию учетной политики	стр.	8
1.4	Изменение учетной политики. Ретроспективный и перспективный методы приведения показателей отчетности	стр.	10
<b>2.</b>	<b>Организационно-технические аспекты учетной политики</b>	<b>стр.</b>	<b>13</b>
<b>3.</b>	<b>Элементы учетной политики для целей бухгалтерского учета</b>	<b>стр.</b>	<b>22</b>
3.1	Отражение правил учета основных средств	стр.	22
3.2	Отражение правил учета нематериальных активов	стр.	25
3.3	Отражение правил учета материально-производственных запасов	стр.	27
3.4	Порядок учета затрат на производство продукции	стр.	32
3.5	Порядок учета доходов и расходов. Расходы будущих периодов	стр.	34
3.6	Учет расходов по займам и кредитам	стр.	36
3.7	Создание резервов по сомнительным долгам, под снижение стоимости ТМЦ	стр.	36
3.8	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы согласно ПБУ 8/2010	стр.	37
3.9	Применение ПБУ 18/02	стр.	40
<b>4.</b>	<b>Элементы учетной политики для целей налогового учета</b>	<b>стр.</b>	<b>40</b>
4.1	Организация налогового учета. Порядок признания и распределения доходов и расходов	стр.	40
4.2	Отражение порядка учета амортизируемого имущества	стр.	42
4.3	Отражение порядка учета материальных расходов	стр.	44
4.4	Формирование резервов	стр.	45
4.5	Отражение порядка расчетов с бюджетом по налогу на прибыль	стр.	46
4.6	Организация положений учетной политики в части учета НДС	стр.	47
4.7	Организация положений учетной политики в части УСН	стр.	49

## **1. Учетная политика как методологическая основа построения системы учета**

### **1.1 Общие положения**

Учетная политика является одним из важнейших документов для любой организации. Обязанность формировать учетную политику установлена ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (далее - Закон №402-ФЗ). Учетную политику организация формирует самостоятельно, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. До утверждения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных Законом № 402-ФЗ, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до дня вступления в силу Закона № 402-ФЗ (Информация Минфина России № ПЗ-10/2012"О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете") (далее – Информация № ПЗ-10/2012).

Под учетной политикой организации в целях бухгалтерского учета понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н) (далее - ПБУ 1/2008).

Согласно ст. 11 НК РФ под учетной политикой для целей налогообложения понимается выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Кроме того, Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки", введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н (далее – МСФО 8), также определяет учетную политику как конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности.

В соответствии с данными определениями это означает, что предприятие должно осуществить следующие действия и мероприятия:

**1) выбор одного способа ведения бухгалтерского учета из нескольких, допускаемых законодательными актами, входящими в систему законодательного и нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.**

Например, выбор одного из методов оценки стоимости материальных ресурсов, списываемых в производство:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из положений по бухгалтерскому учету, а также международных стандартов финансовой отчетности. Такое правило предусмотрено с 2009 г. в п. 7 ПБУ 1/2008.

При этом положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов;

**2) данные способы устанавливаются на длительный срок (как минимум на отчетный год).**

Согласно п. 9 ПБУ 1/2008 способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их местонахождения.

Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику в соответствии с ПБУ 1/2008 не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Подразумевается, что выбранная учетная политика должна применяться последовательно, от одного отчетного года к другому (п. 5 ст. 8 Закона № 402-ФЗ). В таком случае представляется логичным утверждение приказа об учетной политике организациями не на каждый новый финансовый год, а внесение изменений в ранее установленное положение;

**3) данные способы должны быть закреплены соответствующим документом.**

На основании п. 4 ПБУ 1/2008 учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

Согласно п. 8 ПБУ 1/2008 принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации;

**4) выбранные способы устанавливаются на предприятии, т.е. во всех структурных подразделениях (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их месторасположения.**

Таким образом, отдельные цеха, подразделения, филиалы должны придерживаться установленной предприятием учетной политики.

Поэтому соответствующим образом оформленный приказ об учетной политике должен быть доведен до сведения всех обособленных и структурных подразделений предприятия вовремя (т.е. до начала нового финансового года).

Итак, главное назначение учетной политики – документально подтвердить способы ведения учета, которые применяет организация, поскольку в нормативных документах нередко установлены различные методы учета активов и обязательств, доходов и расходов.

В этой связи учетная политика организации выполняет ряд функций:

Во-первых, учетная политика представляет собой руководство по организации и ведению учета внутри компании – правила установленные для всех работников организации, принимающих участие в учетном процессе.

Во-вторых, грамотно сформированная учетная политика может быть аргументом в споре с налоговым органом. Поскольку чем подробнее и точнее раскрыт тот или иной способ ведения учета, соответствующий действующему законодательству, тем сложнее контролирующим органам оспорить правомерность его применения.

В-третьих, учетная политика – это достаточно мощный инструмент оптимизации не только налогообложения, но и учетного процесса с точки зрения снижения трудоемкости, повышения качества представления и группировки учетной информации. Например, применение одинаковых правил формирования стоимости товаров в бухгалтерском и налоговом учете путем включения в стоимость покупных товаров расходов, связанных с их приобретением, на основании п. 6 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов" и ст. 320 НК РФ, позво-

лит не начислять образующиеся временные разницы по ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

## **1.2 Нормативно-правовая база формирования учетной политики**

Учетная политика организации - элемент системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Этот вывод основывается на анализе ст. 4 Закона № 402-ФЗ.

Из вышеизложенного следует, что учетная политика организации в настоящее время является элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России. В свою очередь, это означает, что все правила ведения бухгалтерского учета, установленные в учетной политике организации, обязательны для этой организации.

- Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"
- Налоговый кодекс РФ
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее – Положение №34н) (утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н, ред. от 24.12.2010)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, с изменениями от 11.03.2009 № 22н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) (утверждено Приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н, с изменениями от 23.04.2009 № 35н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) (утверждено Приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, с изменениями от 25.12.2007 № 147н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (утверждено Приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н, с изменениями от 18.09.2006 № 115н, от 08.11.2010 № 142н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) (утверждено Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н с изменениями от 27.11.2006 № 156н, от 26.03.2007 № 26н, от 25.10.2010 № 132н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утверждено Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, с изменениями от 18.05.2002 № 45н, от 12.12.2005 № 147н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 №186н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) (утверждено Приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н, с изменениями от 20.12.2007 № 143н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) (утверждено Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н, с изменениями от 14.02.2012 № 23н, от 27.04.2012 № 55н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н)
  - Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, с изменениями от 30.12.1999 № 107н,

от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н)

- Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) (утверждено Приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) (утверждено Приказом Минфина России от 08.11.2010 № 143н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000) (утверждено Приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н, с изменениями от 18.09.2006 № 115н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утверждено Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) (утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) (утверждено Приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н, от 08.11.2010 № 144н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) (утверждено Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) (утверждено Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, с изменениями от 11.02.2008 № 23н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) (утверждено Приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03) (утверждено Приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008) (утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) (утверждено Приказом Минфина России от 28.06.2010 № 63н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н, от 27.04.2012 № 55н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) (утверждено Приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н)
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) (утверждено Приказом Минфина России от 06.10.2011 № 125н)
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждено Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49, ред. от 08.11.2010)
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (далее – Методические указания по учету ОС) (утверждено Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н, ред. от 24.12.2010)

- Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы" (далее – Классификация основных средств Постановление № 1) (ред. от 10.12.2010)
- Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (далее - Методические указания по учету МПЗ) (утверждено Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н, ред. от 24.12.2010)
- Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (далее – Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента) (утверждено Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н, ред. от 24.12.2010)
- Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (ред. от 17.08.2012)
- Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (далее – План счетов) (утверждено Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, ред. от 08.11.2010)
- Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (далее – Типовые рекомендации для субъектов МП) (утверждены Приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н)

### 1.3 Допущения и требования к формированию учетной политики

При формировании учетной политики должны соблюдаться следующие **допущения**, установленные п. 5 ПБУ 1/2008:

- **имущественной обособленности** - активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций. На практике это означает, что стоимость имущества собственников организации – юридического лица в балансе не отражается. Кроме того, это допущение требует обособленного отражения в бухгалтерском учете сумм участия организации в уставных капиталах других организаций, а также различных форм объединения капитала (совместная деятельность, доверительное управление имуществом и т.п.). А также, поскольку одно и то же имущество не может быть одновременно признано на балансе нескольких организаций, возникает необходимость использовать забалансовые счета для учета имущества, не принадлежащего организации, но находящегося на ее территории или под ее ответственностью.

- **непрерывности деятельности** - организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. Иными словами, учетная политика не должна предусматривать ликвидацию или реорганизацию организации в течение того периода, на который эта учетная политика сформирована. Когда допущение непрерывности деятельности организации не соблюдается должны применяться нормы, регламентирующие порядок формирования и раскрытия в бухгалтерской отчетности существенной информации, необходимой для оценки применимости данного допущения при принятии решений в соответствии с ПБУ 16/02, ПБУ 7/98.

Также согласно п. 20 ПБУ 1/2008, в случае, если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

- **последовательности применения учетной политики** - принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Это допущение не означает, что учетная политика не может изменяться от одного отчетного года к другому.

му. Просто при таких изменениях должна быть обеспечена сопоставимость данных бухгалтерской отчетности последующих и предшествующих отчетных периодов.

- **временной определенности фактов хозяйственной деятельности** - факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Это допущение, которое имеет самое непосредственное отношение к бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности. По существу устанавливается единый принцип признания выручки от реализации продукции (работ, услуг) и определения финансовых результатов - метод начисления.

Исключение составляют организации малого бизнеса, использующие кассовый метод определения выручки от реализации согласно п. 20 Типовых рекомендаций для субъектов МП. Они при разработке учетной политики и составлении бухгалтерской отчетности должны оговорить в пояснительной записке данный факт как отступление от допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Необходимо отметить, что гл. 25 НК РФ использование кассового метода существенно ограничено. Этот метод в целях налогообложения могут применять только те организации, у которых средний размер выручки от реализации продукции (работ, услуг) без НДС за предыдущие четыре квартала не должен превышать 1 млн. руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Кроме того, учетная политика организации должна обеспечивать выполнение следующих **требований**, предъявляемых к ней:

Наименование требования	Сущность требования	Случаи, при которых необходимо учитывать требование	Хозяйственные операции, при которых необходимо обращать внимание на требование
<b>полнота</b>	Отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности	Разработка системы первичных документов и документооборота	Осуществление хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые схемы учета
<b>своевременность</b>	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности	Рассмотрение критериев уместности и полезности информации. Порядок исполнения требования отражен в ПБУ 7/98 и ПБУ 8/2010	Необходимость представления информации до того, как будут известны все аспекты хозяйственной деятельности, даже в ущерб ее надежности
<b>осмотрительность</b>	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов	Разработка способов оценки активов (переоценка), создание оценочных резервов под снижение стоимости запасов, под снижение стоимости финансовых вложений, по сомнительным долгам	Наличие на балансе малоликвидных активов, просроченной дебиторской задолженности
<b>приоритета содержания</b>	Отражение в бухгалт-	Разработка способов	Несмотря на то, что

Наименование требования	Сущность требования	Случаи, при которых необходимо учитывать требование	Хозяйственные операции, при которых необходимо обращать внимание на требование
<b>жания перед формой</b>	терском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования	учета условных фактов хозяйственной деятельности и событий после отчетной даты	основанием для отражения операций в учете являются первичные документы, а основанием для совершения операций договорные отношения, помимо правовой формы следует учитывать экономическую сущность совершаемых действий
<b>непротиворечивости</b>	Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца	Организация учетного процесса, разработка рабочего плана счетов, регистров бухгалтерского учета	Внедрение автоматизированных учетных систем, разработка систем контроля
<b>рациональности</b>	рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации	При разработке учетной политики следует учитывать масштабы и специфику деятельности организации. Также при решении организационных вопросов необходимо сопоставлять расходы на автоматизацию учета с выгодами и потребностями пользователей, а при разработке методологического раздела – расхода между бухгалтерским и налоговым учетом.	Ограниченные ресурсы, низкий уровень автоматизации

#### 1.4 Изменение учетной политики. Ретроспективный и перспективный методы приведения показателей отчетности

Особое внимание следует уделить вопросам изменения учетной политики.

Перечень случаев, когда допускается изменение учетной политики, приведен в п. 10 ПБУ 1/2008, является исчерпывающим и ограничивается всего тремя позициями:

- изменение законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенное изменение условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не считается изменением учетной политики:

- утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее;
- факты хозяйственной деятельности, которые возникли впервые в деятельности организации.

Пример. Организация, занимающаяся производственной деятельностью, сформировала учетную политику на 2013 г. и зафиксировала ее в приказе от 30 декабря 2012 г.

В 2013 г. организация помимо производственной деятельности стала осуществлять торговую деятельность в связи, с чем возникла необходимость определиться с порядком оценки и учета покупных товаров, а также расходов, связанных с их продажей. Так как утверждение новых способов ведения бухгалтерского учета не считается изменением учетной политики, то вносятся дополнения в ранее сформированную учетную политику.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться соответствующей организационно-распорядительной документацией (п. 11 ПБУ 1/2008). В связи с этим изменения целесообразно оформлять приказом руководителя организации, содержащим либо полный текст учетной политики (включая изменения), либо только сам текст изменений, и обоснование причин внесения изменений в учетную политику.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения. Например, в течение года может происходить смена вида деятельности или реорганизация организации.

В соответствии с п. 13 ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном измерении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Общее правило отражения результатов изменения учетной политики **ретроспективно** состоит в том, что организация должна пересчитать данные бухгалтерской отчетности предыдущих периодов исходя из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. При этом корректируется входящий остаток по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значения связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности.

На основе анализа положений ПБУ 1/2008 можно сделать следующий вывод о том, что корректировки ретроспективным способом производятся при наличии двух условий:

- если последствия изменения учетной политики оказали или способны оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств;

- если оценку таких последствий в денежном выражении за предшествующие отчетные периоды можно произвести с достаточной надежностью.

При определении существенности влияния можно руководствоваться положениями п. 17 ПБУ 1/2008, в соответствии с которым существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа, то есть **перспективно**. Тогда значения показателей бухгалтерской отчетности за предыдущие периоды не корректируются.

Как правило, последствия изменения учетной политики отражаются ретроспективным методом, за исключением случаев, когда:

- иной порядок предусмотрен нормативным актом, в связи с принятием (изменением) которого производится изменение в учетной политике (п. 14 ПБУ 1/2008);

- последствия изменения учетной политики в отношении периодов, предшествующих отчетному, не могут быть измерены с достаточной степенью надежности (п. 15 ПБУ 1/2008);

- последствия изменения учетной политики отражаются субъектами малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг (п. 15.1 ПБУ 1/2008, п. 5 Приложения к Приказу Минфина России от 08.11.2010 № 144н).

На основании положений п. 14 ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики, вызванного при изменении законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством РФ и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Также, если соответствующее законодательство РФ и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно.

Так, например, Приказ Минфина России от 26.03.2007 № 26н "О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету" отменил применение к оценке материально-производственных запасов в бухгалтерском учете ранее используемого способа ЛИФО, однако в нем не содержалось переходных положений по переходу на другой способ оценки материально-производственных запасов.

Что касается изменения учетной политики при разработке организацией новых способов ведения бухгалтерского учета (например, принятие решение о переоценке основных средств), то поскольку в большинстве случаев оценка последствий внесения изменений в учетную политику не может быть произведена с высокой степенью надежности, то в этом случае изменения вносятся перспективно (п. 15 ПБУ 1/2008).

Пример. В соответствии с учетной политикой в течение ряда лет организация производила оценку готовой продукции по фактической производственной себестоимости.

С 1 января 2013 г. организация вносит изменения в учетную политику. С целью осуществления оперативного учета движения готовой продукции и выявления отклонений оценку го-

товой продукции предусматривается производить по нормативной себестоимости. Однако в силу невозможности надежной оценки последствий изменения учетной политики в связи с большой номенклатурой выпускаемой продукции и ее значительными остатками на складе организация применяет перспективный подход к отражению последствий изменений учетной политики. Новый метод оценки готовой продукции будет применяться начиная с 1 января 2013 г., при этом не корректируется отчетность предыдущих периодов.

Особые требования ПБУ 1/2008 устанавливает в отношении раскрытия информации об изменении учетной политики.

В пояснительной записке следует объявить об изменениях учетной политики на год, следующий за отчетным. Например, в пояснительной записке к отчетности за 2012 г. нужно объявить об изменениях учетной политики на 2013 г., в т.ч. вызванных принятием новых ПБУ или изменением действующих нормативных документов. Также в пояснительной записке нужно описать, какие изменения были внесены в учетную политику на отчетный год и, соответственно, исходя из каких положений производились оценка и отражение в бухгалтерском учете и отчетности тех или иных активов и операций в отчетном году.

На основании п. 21 ПБУ 1/2008 в случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Более того, согласно п. 23 ПБУ 1/2008, если какой-то новый нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна в пояснительной записке раскрыть:

- факт его неприменения;
- возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, когда начнется его применение.

В случае если раскрытие информации, предусмотренной п. 21 ПБУ 1/2008, по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит разъяснению вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

## **2. Организационно-технические аспекты учетной политики**

Перечень организационно-технических вопросов учетной политики приведен в п. 4 ПБУ 1/2008:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета;
  - формы первичных учетных документов, формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, регистры бухгалтерского учета;
  - порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации, методы оценки видов имущества и обязательств;
  - правила документооборота и технология обработки учетной информации;
  - порядок контроля за хозяйственными операциями;
  - другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.
- В качестве «других решений, необходимых для организации бухгалтерского учета» должны быть утверждены формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

### **Организация ведения бухгалтерского учета**

Прежде всего, в учетной политике следует определить форму организации ведения бухгалтерского учета.

Так, в соответствии со ст. 7 Закона №402-ФЗ обязанность по ведению бухгалтерского учета может быть возложена руководителем организации на:

- главного бухгалтера как руководителя структурным подразделением – бухгалтерией;
- стороннюю организацию на основании заключенного договора об оказании услуг по ведению учета;
- себя (вести лично) (возможно только для субъектов малого и среднего предпринимательства).

Даже в случае, если ведение бухгалтерского учета поручено главному бухгалтеру, ответственность за правильность и достоверность отражения в учете первичных документов, объектов, формирования финансового результата деятельности компании, представления финансового положения возложена на одного руководителя. При возникновении разногласий с руководителем в отношении вопросов, касающихся порядка отражения в учете и отчетности бухгалтерских объектов, главному бухгалтеру следует руководствоваться письменным распоряжением руководителя (п. 8 ст. 7 Закона № 402-ФЗ).

### **Рабочий план счетов бухгалтерского учета**

Основанием для разработки рабочего плана счетов организации является типовая План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению".

Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Субъектам малого предпринимательства необходимо принять к сведению Информацию Минфина России № ПЗ-3/2012 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства", в которой установлено, что субъект малого предпринимательства может сократить количество синтетических счетов в принимаемом им рабочем плане счетов бухгалтерского учета по сравнению с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета организации, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета, приводится в приложении к учетной политике.

## **Формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности**

С вступлением в силу нового Закона № 402-ФЗ применение унифицированных форм первичных учетных документов становится необязательным. Это правило не распространяется на организации государственного сектора, которые по-прежнему будут применять унифицированные формы в соответствии с требованиями документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в бюджетной сфере.

В соответствии с п.4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Перечень действующих форм первичных учетных документов в организации можно оформить в качестве приложения к учетной политике, либо отдельным документом.

Варианты утверждения положения о первичных учетных документах в учетной политике будут следующие:

- используются самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов, за исключением обязательных к применению (см. ниже);

- унифицированные формы, а при их отсутствии - самостоятельно разработанные.

Поскольку отсутствие обязательных реквизитов в первичном документе наряду с иными нарушениями в порядке оформления фактов хозяйственной жизни может стать основанием для исключения налоговыми органами из состава расходов, оформленных данным документом, при составлении первичного документа следует предусмотреть обязательное наличие следующих реквизитов (п. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ):

- наименование и дата составления документа;

- наименование экономического субъекта, составившего документ;

- содержание факта хозяйственной жизни;

- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, а также за правильность оформления свершившегося события;

- подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Обращаем внимание, что согласно Информации № ПЗ-10/2012 обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

Так, Положением о порядке ведения кассовых операций (утвержденное Банком России 12.10.2011 № 373-П) предусмотрено использование следующих унифицированных форм:

- приходных и расходных кассовых ордеров (формы № КО-1 и КО-2);

- кассовой книги (форма № КО-4);

- книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5);

- расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49);

- платежной ведомости (форма № Т-53).

Положением о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.2012 № 383-П) утверждены формы расчетно-платежных документов (платежное поручение, платежное требование и т.д.).

Кроме того, составление транспортной накладной требует п. 2 ст. 785 ГК РФ, а ее форму утвердило Правительство РФ в Приложении № 4 к Правилам перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15.04.2011 № 272. Поэтому оформление транспортной накладной, составленной грузоотправителем (если иное не преду-

смотрено договором перевозки груза) по форме согласно Приложения № 4, необходимо для подтверждения заключения договора перевозки груза (Письмо Минфина РФ от 28.01.2013 № 03-03-06/1/36).

Таким образом, при любом выбранном способе часть первичных учетных документов должна применяться согласно унифицированным формам первичной документации.

В случае, если организация планирует использовать электронную цифровую подпись, следует определить в учетной политике порядок ее использования, а также меры по обеспечению конфиденциальности.

Также при использовании экономическим субъектом электронного документооборота в соответствии с п. 6 ст. 9, п. 7 ст. 10 Закона №402-ФЗ в учетной политике в этой части целесообразно привести перечень случаев, когда исполнение первичных учетных документов или учетных регистров на бумажном носителе является обязательным.

По аналогии с первичными документами формы бухгалтерских регистров (например, ведомости, журналы-ордера) следует утвердить приказом руководителя в учетной политике. При этом, п. 4 ст. 10 Закона № 402-ФЗ установлен следующий перечень обязательных реквизитов регистра бухгалтерского учета:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Таким образом, в учетную политику организации следует включить раздел (подраздел), в котором надо указать перечень регистров бухгалтерского учета, используемых в организации, а в одном из приложений к учетной политике целесообразно привести формы этих регистров (распечатки форм из бухгалтерской программы).

Если в организации возникает необходимость применения документов внутренней отчетности, формы этих документов, а также порядок их заполнения должны быть разработаны в соответствии с требованиями законодательства РФ, приложены к учетной политике и утверждены руководителем организации.

Например, возможно применение утвержденных форм бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах в качестве внутренней промежуточной бухгалтерской отчетности с установленным отчетным периодом – календарный месяц.

### **Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств**

На основании п.3 ст. 11 Закона № 402-ФЗ в учетной политике организации устанавливается:

- количество плановых инвентаризаций в отчетном году;
- даты(периодичность) проведения инвентаризаций (ежемесячно, ежеквартально);
- перечень объектов, проверяемых при каждой из инвентаризаций;
- состав инвентаризационной комиссии.

Инвентаризация проводится в соответствии с требованиями Приказа Минфина России от 13.06.1995 № 49 "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств".

Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами (согласно п.27 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н - перед составлением бухгалтерской отчетности).

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация (п.4 ст. 11 Закона № 402-ФЗ).

### **Документооборот и технология обработки учетной информации**

Основанием для разработки правил документооборота является Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденное Минфином СССР 29.07.1983 № 105 (далее - Положение о документообороте).

Согласно Положению о документообороте организация организует документооборот, характеризующий движение документов в учетном процессе от момента их создания до сдачи в архив, который включает:

- 1) движение первичных документов:
  - создание или получение от других организаций первичных документов;
  - принятие к учету первичных документов;
  - обработку первичных документов;
  - передачу в архив принятых к учету и обработанных документов;
- 2) движение учетных регистров от их составления до передачи их в архив;
- 3) движение форм бухгалтерской отчетности (внутренней и внешней) от их составления, передачи внешним пользователям и до передачи их в архив;
- 4) движение форм налоговой отчетности от их составления, предоставления пользователям до сдачи в архив;
- 5) движение форм статистической отчетности от их составления, предоставления пользователям до сдачи в архив.

Движение первичных документов в бухгалтерском учете, регистров бухгалтерского учета, форм бухгалтерской отчетности (внутренней и внешней), налоговой и статической отчетности регламентируется графиком документооборота.

Порядок организации документооборота состоит в следующем:

1) составление графика документооборота организует главный бухгалтер или иное лицо, на которое в соответствии с учетной политикой возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета в организации;

2) график документооборота утверждается приказом руководителя организации.

Он быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ и приведен в приложении к учетной политике;

3) работникам организации (начальникам цехов, мастерам, табельщикам, работникам планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, снабжения, кладовщикам, подотчетным лицам, работникам бухгалтерии и другим), которые создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, вручаются выписки из графика, регламентирующие их обязанности;

4) ответственность за соблюдение графика документооборота, а также ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для

отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы;

5) контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота по предприятию, учреждению осуществляет главный бухгалтер или иное лицо, на которое в соответствии с учетной политикой возложена обязанность по ведению бухгалтерского учета в организации.

Правила хранения первичных документов и регистров бухгалтерского учета состоят в следующем:

1) первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательной передаче в архив;

2) до передачи их в архив организации они должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственность лиц, уполномоченных главным бухгалтером;

3) бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность;

4) порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его механизации (автоматизации);

5) обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и переплетены.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться не переплетенными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений;

6) сроки хранения документов, которые образуются в хозяйственной деятельности организации, в архиве организации приводятся в приложении к учетной политике. Сроки хранения документов установлены:

- Приказом Минкультуры России от 25.08.2010 № 558 утвержден Перечень типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения;

- Налоговым кодексом РФ (не менее четырех лет);

- ст. 29 Закона № 402-ФЗ (не менее пяти лет после отчетного года);

7) сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер предприятия, учреждения.

Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива организации работникам других структурных подразделений может производиться только по распоряжению главного бухгалтера;

8) изъятие первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов у организации может производиться только органами дознания, предварительного следствия прокуратуры и судами на основании постановления, предварительного следствия прокуратуры и судами на основании постановления этих органов в соответствии с действующим уголовно-процессуальным законодательством РФ. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу предприятия, учреждения.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия;

9) в случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин пропажи, гибели.

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации;

10) по истечении установленных сроков хранения документы уничтожаются в соответствии с актом о выделении к уничтожению документов, не подлежащих хранению. Форма акта приводится в приложении к учетной политике.

Документы можно разорвать, отправить в бумагоуничтожитель, передать в котельную для сжигания, сдать в специализированную организацию по переработке вторсырья. По факту физического уничтожения документов экспертная комиссия составляет еще один акт, форма которого приводится в приложении к учетной политике.

### **Порядок контроля за хозяйственными операциями**

Согласно ст. 19 Закона №402-ФЗ экономический субъект обязан организовать и проводить внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной деятельности. В организациях, которые подлежат обязательному аудиту, должен быть налажен внутренний контроль ведения и составления бухгалтерского учета (за исключением случаев, когда руководитель сам ведет учет).

Система внутреннего контроля в организации представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками организации, для того чтобы обеспечить:

- надежность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- эффективность и результативность хозяйственных операций;
- соответствие деятельности организации нормативным правовым актам.

Цели организации внутреннего контроля непосредственно связаны с финансовой (бухгалтерской) отчетностью, фактами хозяйственной жизни и соблюдением законодательства РФ.

Система внутреннего контроля включает следующие элементы:

- контрольную среду;
- процесс оценки рисков;
- информационную систему, в том числе связанную с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

Одним из составляющих системы внутреннего контроля является выявление рисков и управление ими. Информация о рисках хозяйственной деятельности организации необходима для полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении (абз. 2 п. 6, п. 39 ПБУ 4/99). Поэтому Минфин России рекомендует дополнительно включать в пояснения к балансу и отчету о прибылях и убытках информацию о потенциально существенных рисках хозяйственной деятельности, которым подвержена организация (Информация Минфина России № ПЗ-9/2012).

Порядок организации и функционирования системы внутреннего контроля зависит от размеров и сложности структуры организации.

Этот раздел учетной политики актуален для крупных и средних предприятий, особенно имеющих филиалы и иные обособленные подразделения. Субъекты малого предпринимательства могут использовать в меньшей степени формализованные средства контроля, заменяя их более простыми процессами и процедурами для достижения своих целей. При разработке порядка контроля за хозяйственными операциями они могут воспользоваться теми материалами, которые приведены в законодательных и нормативных актах по бухгалтерскому учету.

Отметим, что отдельными законами установлена система внутреннего контроля тех или иных организаций.

Так обязанность осуществления внутреннего контроля закрепляется в принципе за всеми саморегулируемыми организациями. На основании ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 01.12.2007 № 315-ФЗ "О саморегулируемых организациях" контроль за осуществлением членами саморе-

гулируемой организации предпринимательской или профессиональной деятельности проводится саморегулируемой организацией путем проведения плановых и внеплановых проверок. Также в соответствии с п. 1 ст. 85 Закона № 208-ФЗ "Об акционерных обществах" для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества.

Порядок контроля за хозяйственными операциями приводится в приложении к учетной политике.

### **Бухгалтерская отчетность организаций**

Одно из основных нововведений Закона № 402-ФЗ - закрепление обязательности составления экономическим субъектом только годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета (п. 2 ст. 13 Закона № 402-ФЗ).

Промежуточная же бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом только в случаях, установленных законодательством РФ, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета (п. 4 ст. 13 Закона № 402-ФЗ). Согласно пояснениям, данным в Информации Минфина России № ПЗ-10/2012 «необходимость составления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности обуславливается тем, что:

а) в случаях, установленных Федеральным законом «Об организации страхового дела в Российской Федерации», квартальная бухгалтерская отчетность представляется субъектом страхового дела в орган страхового надзора;

б) в случаях, установленных Федеральным законом «О рынке ценных бумаг», квартальная бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг подлежит раскрытию.

Исходя из статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации с 1 января 2013 г. квартальная бухгалтерская отчетность в налоговые органы не представляется».

Состав годовой бухгалтерской отчетности существенно не изменился, однако из перечня исключили аудиторское заключение и пояснительную записку.

Отсутствие в составе годовой бухгалтерской отчетности не отменяет ни обязательность проведения аудита для определенных организаций, ни их обязанность публиковать аудиторское заключение вместе с опубликованием самой бухгалтерской (финансовой) отчетности, если такое опубликование является обязательным (п. 10 ст. 13 Закона № 402-ФЗ).

Что касается пояснительной записки, то в соответствии с Информацией Минфина России № ПЗ-10/2012 «пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в силу части 1 статьи 30 Федерального закона № 402-ФЗ продолжает применяться раздел VIII ПБУ 4/99. При этом предусмотренная этим разделом информация не является приложением к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах».

Остаются в действии положения п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" касающиеся приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (пояснения), которые могут быть оформлены в табличной и (или) текстовой форме, а их содержание в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом приложения № 3 к Приказу.

Таким образом, в соответствии с п. ст. 14 Закона №402-ФЗ годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность оформляется по утвержденным формам в Приложениях №1, 2 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" и состоит из:

- бухгалтерского баланса,

- отчета о финансовых результатах;
- приложений к ним.

Напоминаем, что Приказом Минфина России от 17.08.2012 № 113н был внесены дополнения в приказ от 02.07.10 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности» приложением № 5. Со вступлением в силу 28.10.2012 субъекты малого предпринимательства могут составлять бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках по упрощенным формам.

В новой форме баланса не предусмотрено разделов, а показатели значительно скорректированы. Например, дебиторская задолженность малого предприятия включена в статью «Финансовые и другие оборотные активы»; а основные средства — в статью «Материальные внеоборотные активы».

Показатели формы отчета о прибылях и убытках для малых предприятий также скорректированы по сравнению с действующей формой. Некоторые показатели укрупнены (например, себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы включены в показатель «Расходы по обычной деятельности»), либо вовсе исключены. Кроме того, в приказе установлено правило, если в бухгалтерскую отчетность включаются укрупненные показатели (без детализации), то код строки указывается по показателю с наибольшим удельным весом в составе данного укрупненного показателя.

Бухгалтерская отчетность организаций – субъектов малого предпринимательства составляется по упрощенной системе и состоит из:

- бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках (включаются показатели только по группам статей без детализации показателей по статьям);
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности).

Поскольку применение упрощенных форм бухгалтерской отчетности субъектов малого предпринимательства является правом, а не обязанностью, то о применяемых в данном предприятии малого бизнеса формах бухгалтерской отчетности (в общем или упрощенном порядке) следует указать в учетной политике.

Также в положении по учетной политике можно определить список пользователей бухгалтерской отчетности (орган государственной статистики, налоговая инспекция, учредители, акционеры), которым представляется экземпляр годовой бухгалтерской отчетности, а также способ ее представления (непосредственно, через представителя, в виде почтового отправления с описью вложения, по телекоммуникационным каналам связи).

### **Определение уровня существенности**

В учетной политике компании следует установить критерии существенности:

- для исправления ошибок, обнаруженных в бухгалтерском учете и оценки их влияния на показатели бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010);
- для раскрытия информации об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в бухгалтерской отчетности (п. 11 ПБУ 4/99);
- в иных случаях, когда отдельными положениями в действующем законодательстве не установлен четкий размер существенности.

Согласно п. 3 ПБУ 22/2010 ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

Организации необходимо обдумать данный элемент учетной политики, поскольку если будет установлен критерий, исходя из которого большинство ошибок будут относиться к суще-

ственным, то и исправлять их необходимо будет как существенные ошибки. Так признание ошибки существенной или несущественной влияет на применяемый порядок исправления ошибок.

Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010). Таким образом, организация самостоятельно должна определить механизм квалификации существенной ошибки.

При этом, поскольку законодательно какой-либо конкретный механизм не регламентирован, у организации существует определенная свобода выбора.

Так, например, можно указать, что существенность ошибки (ошибок) определяется исходя из величины и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности в каждом конкретном случае. При этом целесообразно установить лицо, принимающее данное решение, и документ, который подтверждает принятое решение.

Возможен и другой вариант - установить определенные критерии существенности ошибки. Например, существенной может признаваться ошибка, составляющая определенный процент (например, 5 и более процентов или иной уровень процентов) от общей суммы соответствующей строки бухгалтерской отчетности. Также можно установить процент от соответствующего раздела бухгалтерской отчетности или иных показателей отчетности (например, валюты баланса). Причем можно установить разные значения критерия существенности в зависимости от значимости конкретной статьи отчетности. Например, для торговых предприятий можно ввести более жесткий критерий по строке бухгалтерского баланса «Запасы» («Товары для перепродажи») или по строке отчета о прибылях и убытках «Выручка».

Таким образом, ужесточая суммовый критерий существенности для важных статей отчетности, мы стремимся достичь цели снижения рисков принятия неправильных экономических решений пользователями информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности (учредителями, инвесторами, кредиторами).

Также, возможно указать несколько условий для определения существенности. Например, при одновременном выполнении следующих условий ошибка признается существенной:

- сумма искажения превышает 50 тыс. руб.
- величина ошибки составляет более 5% от общей стоимости данного актива (обязательства, дохода, расхода) по соответствующей строке бухгалтерской отчетности.

Аналогично рассмотренным вариантам признания существенной ошибки можно установить в учетной политике и другие случаи, при которых для целей учета необходимо определять уровень существенности.

### 3. Элементы учетной политики для целей бухгалтерского учета

#### 3.1 Отражение правил учета основных средств

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Критерий отнесения актива к основному средству (лимит стоимости) (п. 3, 4, 5 ПБУ 6/01)	Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия: а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;</p> <p>г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;</p> <p>Объект, отвечающий всем вышеперечисленным критериям:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- включается в состав основных средств независимо от стоимости;</li> <li>- включается в состав запасов, если его стоимость не превышает 40 тыс. руб.;</li> <li>- включается в состав запасов, если его стоимость не превышает другого лимита, но не более 40 тыс. руб.</li> </ul> <p>Если предприятие принимает решение о включении активов, отвечающим признакам объектов основных средств, стоимостью в пределах лимита, но не более 40 тыс. руб., то в целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением (например, открытие забалансового счета в разрезе номенклатуры, партий материалов в эксплуатации, по материально ответственным лицам).</p>
<p>Единица бухгалтерского учета основных средств (п. 6 ПБУ 6/01)</p>	<p>Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, которым может быть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;</li> <li>- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;</li> <li>- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. При этом он может включать в себя один или несколько предметов одного или разного назначения, которые имеют общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированы на одном фундаменте и могут выполнять свои функции только в составе комплекса.</li> </ul> <p>Следует учитывать, что в случае наличия у одного объекта нескольких частей, <u>сроки полезного использования которых существенно отличаются</u>, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.</p>
<p>Переоценка основных средств (п. 15 ПБУ 6/01, п. 43 Методических указаний по учету ОС)</p>	<p>Переоценка основных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- осуществляется (ежегодно на конец отчетного года, иная периодичность, но не чаще 1 раза в год)</li> <li>- не производится.</li> </ul> <p>Установить, что основные средства переоцениваются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- полностью (в отношении всех групп однородных объектов);</li> <li>- частично (в отношении определенной группы однородных объектов).</li> </ul> <p>При принятии решения о переоценке следует учитывать, что впоследствии она проводится регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Для этого целесообразно <u>установить критерий существенности</u>, которым организация будет руководствоваться в дальнейшем при определении регулярности переоценки.</p> <p>Переоценка производится одним из способов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- индексный способ (с помощью специальных индексов-дефляторов,</li> </ul>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	устанавливаемых органами статистики); - способ прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам (указать источник получения рыночных цен).
Способ начисления амортизации (п. 18, 19 ПБУ 6/01, п. 54 Методических указаний по учету ОС)	Начисление амортизации объектов основных средств производится: - линейным способом; - способом уменьшаемого остатка (с определенным коэффициентом ускорения, но не выше 3, для субъектов малого предпринимательства 2); - способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; - способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Поскольку в отношении разных групп однородных объектов могут применяться различные способы начисления амортизации, следует определить их с учетом того, что в дальнейшем выбранный способ в течение всего срока полезного использования не изменится.
Срок полезного использования (п. 4, 20 ПБУ 6/01, Классификация основных средств Постановления № 1)	Срок полезного использования объектов основных средств (либо основных групп объектов основных средств) определяется: - с использованием Классификации основных средств Постановления № 1; - без применения исходя из: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;</li> <li>• ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;</li> <li>• нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).</li> </ul> При принятии решения о сроке следует учитывать, что сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. В бухгалтерском учете Классификация основных средств может применяться лишь при определении срока полезного использования объектов, принятых на учет после 1 января 2002 г., так как до указанной даты организации применяли документ Постановление Совмина СССР от 22.10.1990 № 1072 "О Единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР". Поэтому состав таких объектов следует отметить в учетной политике и указать, что по таким объектам амортизация продолжает начисляться исходя из срока полезного использования, определенного при постановке объекта на учет. Для установления сроков полезного использования основных средств в организации может быть предусмотрено создание специальной комиссии.
Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта ос-	По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы: - увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств и

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
новных средств (п. 42 Методических указаний по учету ОС, п. 27 ПБУ 6/01)	списываются в дебет счета учета основных средств; - учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат. При этом следует учитывать, что затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.
Проценты по заемным средствам на создание (приобретение) инвестиционного актива (п. 7 ПБУ 15/2008)	Выбор возможен для субъектов малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг. Расходы по займам признаются: - прочими расходами; - подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. При этом следует учитывать, что объект признается инвестиционным активом, если в отношении него одновременно выполняются два условия: - подготовка объекта к использованию требует длительного времени (определить длительность времени); - приобретение, сооружение и (или) изготовление объекта требует существенных расходов (определить существенность).

### 3.2 Отражение правил учета нематериальных активов

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Переоценка нематериальных активов (п. 17-19 ПБУ 14/2007)	Переоценка нематериальных активов: - производится по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка(ежегодно на конец отчетного года, иная периодичность, но не чаще 1 раза в год); - не производится. Установить, что нематериальные активы переоцениваются: - полностью (в отношении всех групп однородных объектов); - частично (в отношении определенной группы однородных объектов). При принятии решения о переоценке следует учитывать, что впоследствии она проводится регулярно, чтобы стоимость нематериальных активов, подвергшихся переоценке, в дальнейшем существенно не отличалась от их текущей рыночной стоимости. Для этого целесообразно <u>установить критерий существенности</u> , которым организация будет руководствоваться в дальнейшем при определении регулярности переоценки. Также следует указать документы, которыми организация будет подтверждать факт проведения переоценки, и документы, которыми оформляются ее результаты.
Обесценение нематериальных активов (п. 22 ПБУ 14/2007)	Проверка нематериальных активов на обесценение: - производится в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (IAS 36 "Обесценение активов");

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>- не производится.</p> <p>Организация, принявшая решение о проведении проверки на обесценение нематериальных активов, следует описать методику ее проведения в своей учетной политике на основании IAS 36.</p>
Способ начисления амортизации (п. 27-30, 40 ПБУ 14/2007)	<p>Начисление амортизации нематериальных активов производится:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- линейным способом;</li> <li>- способом уменьшаемого остатка (с определенным коэффициентом ускорения, но не выше 3);</li> <li>- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).</li> </ul> <p>Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от его возможной продажи. Если этот расчет не является надежным, амортизацию по такому активу необходимо определять линейным способом.</p> <p>Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией в отношении необходимости его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.</p> <p>По нематериальным активам, срок полезного использования которых установить невозможно, амортизация не начисляется на основании абз. 2 п. 23, абз. 4 п. 25 ПБУ 14/2007.</p>
Срок полезного использования (п. 26, 27 ПБУ 14/2007)	<p>Определение срока полезного использования производится исходя из:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;</li> <li>- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).</li> </ul> <p>При этом срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации и должен ежегодно проверяться на необходимость его уточнения.</p>

### 3.3 Отражение правил учета материально-производственных запасов

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Учет приобретения материально-производственных запасов	<p>Учет приобретения (заготовления) материалов ведется на счете 10 «Материалы»:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по фактической себестоимости;</li> <li>- по учетным ценам (с использованием счета 15 «Заготовление и при-</li> </ul>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
(План счетов, п. 80 Методических указаний по учету МПЗ)	<p>обретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).</p> <p>В качестве учетных цен на материалы применяются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) договорные цены;</li> <li>б) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);</li> <li>в) планово-расчетные цены;</li> <li>г) средняя цена группы.</li> </ul>
<p>Учет транспортно-заготовительных расходов (п. 83 Методических указаний по учету МПЗ)</p>	<p>Транспортно-заготовительные расходы организации принимаются к учету путем:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) отнесения на счет 15 "Заготовление и приобретение материалов";</li> <li>б) отнесения на отдельный субсчет к счету 10 "Материалы";</li> <li>в) непосредственного (прямого) включения в фактическую себестоимость материала (целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов).</li> </ul> <p>Учет транспортно-заготовительных расходов в целом по субсчету к счету 10 или в целом по счету 15 без распределения по отдельным видам и группам запасов можно вести при наличии одного из обстоятельств:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- отсутствуют значительные различия в удельном весе транспортно-заготовительных расходов;</li> <li>- отсутствует возможность отнесения транспортно-заготовительных расходов непосредственно к конкретным видам (группам) материалов (например, по содержанию заготовительно-складского аппарата, оплата услуг сторонних организаций).</li> </ul>
<p>Отклонения по транспортно-заготовительным расходам (п. 87, 88 Методических указаний по учету МПЗ)</p>	<p>Списание величины отклонений в стоимости материалов или удельного веса транспортно-заготовительных расходов осуществляется:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- основным способом (пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или ТЗР на начало месяца и текущих отклонений или ТЗР за месяц к сумме остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов в течение месяца по учетной стоимости);</li> <li>- по упрощенному варианту в соответствии с п. 88 Методических указаний по учету МПЗ, в т.ч.: полностью списывается на счет 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство" и на увеличение стоимости проданных материалов при небольшом удельном весе (не более 10% к учетной стоимости материалов).</li> </ul>
<p>Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов (п. 3 ПБУ 5/01)</p>	<p>Единицей материально-производственных запасов является:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- номенклатурный номер,</li> <li>- партия,</li> <li>- однородная группа,</li> <li>- иное.</li> </ul> <p>Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В данном случае учитываются следующие факторы:</p>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• характер материально-производственных запасов;</li> <li>• порядок приобретения материально-производственных запасов;</li> <li>• порядок использования материально-производственных запасов.</li> </ul>
<p>Способ оценки материально-производственных запасов при выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) (п. 16 ПБУ 5/01, п. 74, 78 Методических указаний по учету МПЗ)</p>	<p>Материально-производственные запасы при их отпуске в производство и ином выбытии оцениваются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по себестоимости каждой единицы (особые материалы, которые не могут быть заменены);</li> <li>- по средней себестоимости;</li> <li>- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).</li> </ul> <p>Организация вправе использовать один из приведенных способов оценки, либо использовать разные способы по каждой группе (виду) запасов исходя из допущения последовательности применения учетной политики.</p> <p>При списании (отпуске) материалов по себестоимости каждой единицы запасов могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• включая все расходы, связанные с приобретением запаса;</li> <li>• включая только стоимость запаса по договорной цене (при отсутствии возможности непосредственного отнесения расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость).</li> </ul> <p>Важно обратить внимание на то, что применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов (по средней себестоимости или ФИФО), может осуществляться следующими вариантами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);</li> <li>• путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска. При чем, применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.</li> </ul>

Рассмотрим пример расчета фактической себестоимости и оценки запасов по средней взвешенной себестоимости и методу ФИФО.

#### Расчет фактической себестоимости материалов

Содержание операции	Количество материалов	Цена за единицу	Сумма, руб.
Остаток на начало отчетного периода	10	10	100
Поступило за отчетный период:			
1 месяц	10	20	200

Содержание операции	Количество материалов	Цена за единицу	Сумма, руб.
2 месяца	10	15	150
3 месяца	10	30	300
Отпущено в производство	35		
Остаток на конец отчетного периода	5		

Определим стоимостную оценку материалов, списанных на производство и остатка материальных ресурсов на конец отчетного периода.

Первый вариант расчета - по средневзвешенной себестоимости:

Себестоимость единицы материала  $(100 + 200 + 150 + 300) / 40 = 18,75$  руб.

Фактическая себестоимость списываемых в производство материалов  $18,75 \times 35 = 656,25$  руб.

Остаток материалов на конец отчетного периода  $18,75 \times 5 = 93,75$  руб.

Второй вариант расчета – по методу ФИФО:

Фактическая себестоимость списываемых в производство материалов  $10 \times 10 + 10 \times 20 + 10 \times 15 + 5 \times 30 = 600$  руб.

Остаток материалов на конец отчетного периода  $30 \times 5 = 150$  руб.

При сравнении цифровых данных можно увидеть, что разные методы оценки материалов, включаемых в себестоимость продукции, дают разные конечные результаты. Использование метода ФИФО ведет в условиях инфляции к занижению себестоимости материалов и завышению стоимости остатков материалов в бухгалтерском балансе.

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Перечень средств, учитываемых в составе специальных инструментов и специальных приспособлений, специального оборудования, специальной одежды (п. 7, 8 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента)	<p>Установить перечень средств труда, подлежащих учету в составе специальных инструментов и специальных приспособлений, согласно Приложению № ___ к настоящему Положению.</p> <p>Установить перечень средств труда, подлежащих учету в составе специального оборудования, согласно Приложению № ___ к настоящему Положению.</p> <p>Установить перечень средств труда, подлежащих учету в составе специальной одежды, согласно Приложению № ___ к настоящему Положению.</p> <p>Конкретный перечень определяется организацией исходя из особенности технологического процесса.</p> <p>В состав специального инструмента и специальных приспособлений входят: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, кокили, опоки, плазово-шаблонная спецоснастка, а также другие виды</p> <p>В состав специальной одежды входит: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).</p>
Отражение в бухгалтерском учете специальных инструментов,	<p>Специальные инструменты, специальные приспособления, специальное оборудование отражаются в бухгалтерском учете:</p> <p>- в составе основных средств;</p>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
специальных приспособлений, специального оборудования (п. 9, 11 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента)	- в составе средств в обороте (материально-производственных запасов).
Списание стоимости спецодежды со сроком службы не более 12 месяцев (п. 21, 26 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента)	Стоимость спецодежды со сроком службы не более 12 месяцев включается в расходы: - одновременно в момент передачи в эксплуатацию (в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации); - линейным способом исходя из сроков полезного использования, предусмотренных в Типовых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты работникам по видам экономической деятельности, а также в Межотраслевых правилах обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных Приказом Минздравсоцразвития РФ от 01.06.2009 № 290н.
Способ погашения стоимости специальной оснастки (п. 24, 25 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента)	Стоимость специальной оснастки в течение срока полезного использования погашается: - способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг) (рекомендуется для специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной, например, штампы, пресс-формы, прокатные валки и т.п.); - линейным способом; - полностью в момент передачи в производство (эксплуатацию) по специальной оснастке, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве.
Оперативный (количественный) учет выдачи специальных инструментов и специальных приспособлений в производство (эксплуатацию) и их возврата на склад (п. 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента)	Для оперативного (количественного) учета выдачи специальных инструментов и специальных приспособлений в производство (эксплуатацию) и их возврата на склад: - оформляются первичные учетные документы; - не оформляются первичные учетные документы (рекомендуется для внедрения в организациях с хорошо организованной системой складского и инструментального хозяйства, а также надлежащей постановкой учета и контроля). При первом варианте выдача со склада организации в кладовые подразделений специальных инструментов и приспособлений и их возврат из кладовых подразделений на склад организации оформляются выпиской требований или лимитных карт. Сдача из кладовых подразделений негодных изношенных специальных инструментов и приспособлений в виде лома, утиля оформляется накладными. При втором варианте требования или лимитные карты выписываются лишь при первоначальном отпуске специальных инструментов и приспособлений со склада в кладовые подразделений. В последующие дни

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	негодные изношенные специальные инструменты и приспособления обмениваются на годные за штуку без оформления первичных документов. Обмен производится на основании актов выбытия (списания) по причине нормального износа специальных инструментов и приспособлений. Дополнительные первичные учетные документы составляются лишь по операциям, приводящим к изменению величины запасов специальных инструментов и приспособлений в кладовые подразделений.
Оценка товаров в розничной торговле (п. 13 ПБУ 5/01)	Товары, приобретенные для продажи оцениваются: - по стоимости их приобретения; - по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 "Торговая наценка".
Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) для торговых организаций (п. 6, 13 ПБУ 5/01)	Затраты по заготовке и доставке товаров, производимые до момента передачи товаров в продажу включаются: - в стоимость приобретения товаров; - в состав расходов на продажу.
Оценка остатков готовой продукции (п. 203 - 206 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ, п. 59 Положения №34н)	<p>Готовая продукция отражается по:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- фактической производственной себестоимости (фактическим затратам, связанным с ее изготовлением) с использованием счета 43 «Готовая продукция»;</li> <li>- нормативной (плановой) производственной себестоимости с применением счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".</li> <li>- прямым статьям затрат (косвенные расходы, отражаемые в течение месяца по дебету 25, 26, в конце отчетного периода не распределяются по объектам калькулирования, а списываются в уменьшение выручки на дебет 90, субсчет "Себестоимость продаж).</li> </ul> <p>В качестве учетных цен (в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения) на готовую продукцию могут применяться:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>а) фактическая производственная себестоимость;</li> <li>б) нормативная себестоимость;</li> <li>в) договорные цены;</li> <li>г) другие виды цен.</li> </ul> <p>Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены продукции применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.</p> <p>Если учет готовой продукции ведется по учетным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам отражается на счете 43 на отдельном субсчете "Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости" (п. 206 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).</p> <p>Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции.</p> <p>При учете готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости</p>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>сти для выявления разницы между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по нормативной себестоимости может использоваться счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Счет 40 ежемесячно закрывается на счет 90 "Продажи" и сальдо на отчетную дату не имеет.</p> <p>Таким образом, если учет отклонений от учетной стоимости готовой продукции ведется на счете 43, то в бухгалтерском балансе готовая продукция отражается по фактической себестоимости, а если на счете 40, то готовая продукция отражается по нормативной (плановой) себестоимости (п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, п. 24 ПБУ 5/01).</p>

### 3.4 Порядок учета затрат на производство продукции

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Объект калькулирования затрат	<p>Объектом калькулирования затрат является:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- единичный продукт;</li> <li>- партия (группа) однородных продуктов;</li> <li>- передел;</li> <li>- процесс;</li> <li>- производство;</li> <li>- заказ;</li> <li>- полуфабрикат, деталь;</li> <li>- иное.</li> </ul>
Учет полуфабрикатов (План счетов)	<p>Полуфабрикаты собственного производства учитываются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в составе незавершенного производства на счете 20 "Основное производство";</li> <li>- обособленно с применением счета 21 "Полуфабрикаты собственного производства".</li> </ul>
Оценка остатков незавершенного производства (п. 649 Положения №34н)	<p>Незавершенное производство оценивается (при массовом и серийном производстве):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по фактической производственной себестоимости;</li> <li>- по нормативной (плановой) производственной себестоимости;</li> <li>- по прямым статьям затрат;</li> <li>- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.</li> </ul> <p>При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.</p>
Порядок списания расходов вспомогательных производств (План счетов)	<p>Списание расходов, собранных на счете 23 "Вспомогательное производство", осуществляется:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- пропорционально объему выполненных (реализованных) видов работ;</li> <li>- пропорционально фактической себестоимости выполненных работ;</li> <li>- другой порядок на основании действующих отраслевых инструкций по планированию, учету производства и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).</li> </ul>
Порядок учета общепроизводственных рас-	<p>Общепроизводственные расходы учитываются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в полном объеме на счете 25 "Общепроизводственные расходы" (с</li> </ul>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
ходов (План счетов)	<p>последующим списанием в конце отчетного периода в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство" и 29 "Обслуживающие производства и хозяйства");</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по вспомогательным расходам непосредственно на счете 23 "Вспомогательное производство" (без предварительного накопления на счете 25);</li> <li>- без использования счета 25 "Общепроизводственные расходы" (условно-переменные производственные расходы на счетах 20, 23, 29, а условно-постоянные на счете 26).</li> </ul> <p>В соответствии с Типовыми рекомендациями для субъектов МП затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), отражаемые согласно типовому Плану счетов на счетах 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 28 "Брак в производстве", 44 "Расходы на продажу", учитываются на счете 20 "Основное производство".</p>
Порядок списания общехозяйственных (управленческих) расходов (п. 9 ПБУ 10/99, План счетов)	<p>Общехозяйственные расходы учитываемые на счете бухгалтерского учета 26 "Общехозяйственные расходы" в конце отчетного периода:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- распределяются между объектами калькулирования и подлежат списанию в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательное производство" и 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (формируется полная производственная себестоимость);</li> <li>- в полном объеме в качестве условно-постоянных списываются непосредственно в дебет счета 90 "Продажи" (формируется сокращенная производственная себестоимость).</li> </ul>
Порядок распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов (План счетов)	<p>Расходы, отраженные на счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы", подлежат распределению между объектами калькулирования пропорционально следующей базе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- пропорционально заработной плате основного производственного персонала;</li> <li>- пропорционально прямым затратам;</li> <li>- пропорционально иным базам распределения, которые предусмотрены отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).</li> </ul>
Порядок списания расходов на продажу (п. 9 ПБУ 10/99, п. 228 Методических указаний по учету МПЗ, План счетов)	<p>Установить следующий порядок списания расходов на продажу, собранных в течение отчетного периода на счете 44:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- подлежат распределению между отдельными видами нереализованной продукции (товаров) и проданных товаров (продукции) (списываются в дебет счета 90 "Продажи" частично);</li> <li>- подлежат списанию в дебет счета 90 "Продажи" полностью.</li> </ul> <p>При частичном списании подлежат распределению в организациях, осуществляющих:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• промышленную и иную производственную деятельность расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям);</li> <li>• торговую и иную посредническую деятельность расходы на</li> </ul>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

### 3.5 Порядок учета доходов и расходов. Расходы будущих периодов

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Признание выручки (расходов) от реализации товаров (работ, услуг) (п. 12 ПБУ 9/99, п. 18 ПБУ 10/99)	Выбор возможен только для субъектов малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг. Выручка для целей бухгалтерского учета определяется: - по методу начислений (по факту перехода права собственности на проданную продукцию); - кассовым методом (по мере поступления денежных средств от покупателей). Если субъектом малого предпринимательства принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.
Признание выручки с длительным циклом изготовления (п. 13 ПБУ 9/99)	Выручка от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления признается: - по мере готовности продукции (работы, услуги) (если возможно определить готовность); - по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом). При этом, в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.
Порядок пересчета средств в иностранной валюте (п. 7 ПБУ 3/2006)	Списание курсовых разниц по операциям с иностранной валютой производится непосредственно на финансовый результат деятельности предприятия (счет 91 "Прочие доходы и расходы") по мере совершения операций и на каждую отчетную дату, то есть на конец каждого месяца. Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, по мере изменения курса: - производится; - не производится.
Порядок выдачи отчетных сумм (п. 26 Постановления Правительства РФ от 13.10.2008 № 749, п.4.4 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России)	Установить перечень должностных лиц, имеющих право на получение денежных средств под отчет, согласно Приложению № ___ к настоящему Положению. Установить, что денежные средства на хозяйственные нужды выдаются под отчет на срок (указать предельный срок, на который выдаются денежные средства, например две недели). По окончании установленного срока работник должен в течение трех рабочих дней отчитаться о произведенных расходах или сдать излишние денежные средства в кассу предприятия.

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
на территории Российской Федерации, утв. Банком России 12.10.2011 № 373-П)	
Учет расходов будущих периодов (п. 65 Положения №34н)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Установить, что затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида. Так, согласно действующих нормативных документов к расходам будущих периодов относят: <ul style="list-style-type: none"> <li>- фиксированный разовый платеж за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации (п. 39 ПБУ 14/2007),</li> <li>- дополнительные расходы по займам, проценты по причитающемуся к оплате векселю, проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации (п. 8, 15, 16 ПБУ 15/2008),</li> <li>- расходы, понесенные в связи с предстоящими работами - стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора, арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам (п. 16, 21 ПБУ 1/2008).</li> </ul> </li>   <li>• Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, порядок списания которых законодательно не определен, учитываются (указать вид расхода будущих периодов и порядок его списания). При признании следует учитывать, что на основании п. 8.6.3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29.12.1997) затраты признаются как расход отчетного периода, когда очевидно, что они не принесут будущих экономических выгод организации или когда будущие экономические выгоды не отвечают критерию признания актива в бухгалтерском балансе. Считаем, при отнесении актива к расходам будущих периодов организацией должен учитываться его <u>уровень существенности</u>.</li> </ul>

### 3.6 Учет расходов по займам и кредитам

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Начисленные проценты по причитающемуся к оплате векселю у векселедателя (п. 15 ПБУ 15/2008)	<p>Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления;</li> <li>- равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств.</li> </ul>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Начисленные проценты (дисконт) по причитающейся к оплате облигации у эмитента (п. 16 ПБУ 15/2008)	Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом: - в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления; - равномерно в течение срока действия договора займа.
Дополнительные расходы по займам (п. 6, 8 ПБУ 15/2008)	Дополнительные расходы, связанные с получением и обслуживанием займов (кредитов), включаются в состав прочих расходов: - в том отчетном периоде, в котором они были произведены; - в течение срока погашения займа (кредита) Дополнительными расходами по займам могут быть суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договора займа (кредитного договора), иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

### 3.7 Создание резервов по сомнительным долгам, под снижение стоимости ТМЦ

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Резерв по сомнительным долгам (п. 27, 70 Положения №34н)	Резерв сомнительных долгов создается 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 погашения долга полностью или частично. Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (п. 70 Положения №34н). Установить критерии признания сомнительной задолженности. Например: - при нарушении срока платежа свыше 90 дней, но менее 180 дней резерв создается в размере 50% от суммы долга; - по долгам, просроченным более чем на 180 дней, резерв формируется в размере 100% задолженности; - в случае получения информации о признании должника банкротом резерв создается в размере 50% общей суммы долга независимо от срока просрочки; - с момента обращения с иском в суд в размере от 50 до 100% от суммы долга в зависимости от оценки вероятности погашения долга согласно данным юридического отдела. <i>Обратите внимание!</i> Создание резервов по сомнительным долгам является обязательным в случае наличия сомнительной задолженности.
Резерв под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01, п. 20 Методических указаний по учету МПЗ)	Резервы под снижение стоимости материально-производственных запасов создаются в отношении: - каждого вида ТМЦ; - определенных групп ТМЦ. Не допускается создание резервов по таким укрупненным группам, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая про-

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>дукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п.</p> <p>Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов (например, на основании информации из СМИ, бирж, отчетов отдела снабжения или маркетинга, оценщика).</p> <p><i>Обратите внимание!</i> Создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей является обязательным в случае наличия таких запасов (снижение рыночной цены, моральное старение, потеря первоначальных качеств).</p>

### 3.8 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы согласно ПБУ 8/2010

В соответствии с п. 3 ПБУ 8/2010 может не применяться субъектами малого предпринимательства, за исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

Согласно п. 4 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство (с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения) может возникнуть:

а) из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров;

б) в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Например, оценочные обязательства возникают:

- в связи с предстоящей реструктуризацией деятельности организации, если имеется детальный утвержденный в надлежащем порядке план предстоящей реструктуризации и организация своими действиями и (или) заявлениями создала у лиц, права которых затрагиваются предстоящей реструктуризацией деятельности организации, обоснованные ожидания, что план реструктуризации будет реализован в ближайшем будущем (п. 11 ПБУ 8/2010);

- в связи с выявлением убыточности заключенного организацией договора в случае, если условиями этого договора предусмотрены штрафные санкции за его расторжение;

- в связи с допущенными организацией нарушениями законодательства, влекущими наложение штрафов, в случае если выполняются все условия признания оценочных обязательств в отношении таких штрафов;

- в связи с участием организации в судебном разбирательстве, если у организации есть основания считать, что судебное решение будет принято не в ее пользу, и она может обоснованно оценить сумму возмещения, которую ей придется заплатить истцу;

- в связи с предстоящими выплатами отпускных работникам;

- в связи с предстоящими выплатами работникам по итогам года либо за выслугу лет (если такие выплаты предусмотрены коллективным или трудовыми договорами);

- в связи с наличием обязательств организации по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции.

Не возникают оценочные обязательства, в частности:

- в связи с наличием программы ремонта основных средств;

- в связи с наличием программы переобучения персонала;

- в связи с предполагаемым убытком по виду (видам) деятельности;

- в связи с не объявленным работникам планом реструктуризации деятельности.

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Критерий срока исполнения оценочного обязательства для применения ставки дисконтирования (п. 20 ПБУ 8/2010)	Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает (12 месяцев после отчетной даты, или меньший срок), то величина такого оценочного обязательства определяется по дисконтированной величине оценочного обязательства, рассчитанной в соответствии с п. п. 16 - 19 ПБУ 8/2010 (приведенная стоимость).
Порядок проверки обоснованности признания и величины оценочного обязательства (п. 23 ПБУ 8/2010)	В конце отчетного года, а также при наступлении новых событий проверка обоснованности признания и величины оценочных обязательств производится: - главным бухгалтером; - отделом/комиссией, ответственных за расчеты оценочных обязательств. Результаты проверки подтверждаются документами (например, бухгалтерской справкой).
Определение величины оценочного обязательства (п. 5 ПБУ 8/2010)	В случае наличия на отчетную дату оценочного обязательства величина оценочного обязательства определяется (служба; конкретное лицо; перечень лиц, ответственных за расчеты оценочных обязательств) на основании документов (например, методика расчета оценочных обязательств). Обоснованность оценки подтверждается документом (например, бухгалтерской справкой). Для расчета резерва на оплату отпусков может быть использован следующий порядок: - определяется на последнее число каждого квартала; - сумма резерва рассчитывается как произведение количества не использованных всеми сотрудниками дней отпуска на конец квартала согласно данным кадрового учета на средний дневной заработок по всей организации за последние три месяца с учетом начисленных страховых взносов.

### **Оценочное обязательство на оплату отпусков**

Рассчитывать оценочное обязательство на оплату отпусков возможно отдельно по каждому работнику, в среднем по подразделениям и отделам или по организации в целом. Наиболее достоверным, но в то же время и трудоемким, является метод расчета по каждому работнику. Он возможен на предприятиях малого бизнеса с небольшой численностью персонала. Можно установить в учетной политике методику расчета оценочного обязательства по каждому сотруднику по следующей формуле:

$$\text{Оцен обязат} = (\text{Среднедн зар} + \text{Страхов взносы}) \times \text{Дн}$$

где:

Оцен обязат – величина оценочного обязательства на оплату отпусков;

Среднедн зар – размер среднедневного заработка по конкретному сотруднику на конец расчетного периода;

Страхов взносы – сумма страховых взносов исходя из размера среднедневного заработка по конкретному сотруднику и применяемого тарифа страховых взносов;

Дн – количество неиспользованных дней отпуска, которые необходимо предоставить сотруднику по состоянию на конец расчетного периода.

В случае невозможности начисления оценочного обязательства по каждому работнику можно предусмотреть иной подход к расчету оценочного обязательства – деление работников на группы (подразделения). Например, возможно установить определение размера оценочного обязательства на основании данных предыдущего года по следующей формуле:

$$\text{Оцен обязат} = (\text{Отп} + \text{Страхов взносы}) \times \text{Кповыш} \times \text{Кизм}$$

где:

Отп – сумма отпускных фактически начисленных в прошлом календарном году в аналогичном периоде (месяце, квартале);

Страхов взносы – сумма начисленных страховых взносов на отпускные в прошлом календарном году в аналогичном периоде (месяце, квартале);

Кповыш – коэффициент повышения заработной платы;

Кизм – коэффициент изменения численности сотрудников.

Для учета оценочных обязательств организация должна использовать счет 96 "Резервы предстоящих расходов". Оценочные обязательства отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 96 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу, прочих доходов и расходов, счетами учета активов организации.

При этом в бухгалтерском учете формируются следующие записи:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44 Кредит 96 - сумма оценочного обязательства (по расходам на выплату отпускных и страховых взносов на эту сумму, по расходам на гарантийный ремонт) включена в состав расходов по обычным видам деятельности.

Дебет 91-2 Кредит 96 - сумма оценочного обязательства (судебное разбирательство, выплата работникам вознаграждения по итогам года) включена в состав прочих расходов.

В дальнейшем суммы оценочного обязательства по созданному резерву на оплату отпусков списываются бухгалтерскими записями:

Д 96 К 70 – начислены отпускные за счет резерва

Д 96 К 69 – начислены страховые взносы по соответствующим видам социального страхования

В течение отчетного года при фактических расчетах по отпускам с работниками, в случае недостаточности суммы резерва, сумма превышения списывается на расходы в общем порядке (п. 21 ПБУ 8/2010) следующей бухгалтерской записью:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44 Кредит 70 – отражена сумма отпускных в части превышения суммы оценочных обязательств.

Правильность образования резерва подлежит периодической проверке (инвентаризации) в конце отчетного года (п. 23 ПБУ 8/2010), а также при наступлении новых событий, которые повлияют на размер обязательств по выплате отпускных (например, сокращение штатных единиц в подразделениях, увеличение заработной платы и др.). В результате проведенной инвентаризации сумма резерва может быть увеличена путем доначисления или уменьшена путем корректировки величины резерва в очередном отчетном периоде, а также оставлена без изменений.

### 3.9 Применение ПБУ 18/02

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Сфера действия ПБУ 18/02 (п. 2 ПБУ 18/02)	Выбор возможен для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций. Положения ПБУ 18/02:

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- применяются;</li> <li>- не применяются.</li> </ul>
Определение величины текущего налога на прибыль (п. 22 ПБУ 18/02)	Текущий налог на прибыль определяется на основе: <ul style="list-style-type: none"> <li>- данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с п. 20 и 21 ПБУ 18/02;</li> <li>- налоговой декларации по налогу на прибыль.</li> </ul>
Порядок формирования информации о постоянных и временных разницах (п. 3 ПБУ 18/02)	Информация о постоянных и временных разницах формируется в бухгалтерском учете: <ul style="list-style-type: none"> <li>- на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета,</li> <li>- на основании разработанных регистров учета (таблицах, расчетах).</li> </ul>
Отражение бухгалтерском балансе ОНА и ОНО (п. 19 ПБУ 18/02)	В бухгалтерском балансе отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство отражается: <ul style="list-style-type: none"> <li>- сальдированно (свернуто), кроме случаев, когда законодательством о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы;</li> <li>- развернуто.</li> </ul> <p>При сальдированном отражении ОНА и ОНО в бухгалтерском балансе по статье "Отложенные налоговые активы" отражается положительная разница между дебетовым сальдо по счету 09 и кредитовым сальдо по счету 77. Если эта разница отрицательна, то по данной статье в балансе ставится прочерк.</p>

#### 4. Элементы учетной политики для целей налогового учета

##### 4.1 Организация налогового учета. Порядок признания и распределения доходов и расходов

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Ведение налогового учета (ст. 313, 314 НК РФ)	Налоговый учет ведется: <ul style="list-style-type: none"> <li>- обособленно от бухгалтерского учета на основании регистров налогового учета согласно Перечня (Приложение № ___ к настоящему Положению);</li> <li>- с использованием регистров бухгалтерского учета и дополнительных расчетов и корректировок в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ.</li> </ul> <p>Налогоплательщик может либо самостоятельно разработать налоговые регистры, либо использовать предложенные МНС России Рекомендации "Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами гл. 25 НК РФ".</p>
Порядок признания доходов (расходов) (ст. 271-273 НК РФ)	Учет доходов и расходов ведется: <ul style="list-style-type: none"> <li>- методом начисления;</li> <li>- кассовым методом.</li> </ul> <p>Организации (за исключением банков) имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила 1 миллиона рублей за каждый квартал.</p>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Распределение дохода от реализации работ (услуг) производства с длительным технологическим циклом, если договором не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг) (п. 2 ст. 271, 316 НК РФ)	По производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, доход от реализации работ (услуг) распределяется: - равномерно в течение всего срока действия договора. - исходя из фактически выполненного объема работ на конец отчетного или налогового периода; - исходя из доли фактически произведенных в отчетном или налоговом периоде расходов в общей сумме расходов по смете - иное.
Перечень прямых расходов, связанных с производством и реализацией (ст. 318 НК РФ)	Установить перечень прямых расходов. Например: - материальные расходы на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве продукции, за исключением общепроизводственных и общехозяйственных расходов; - расходы на оплату труда персонала цехов основного производства; - суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; - суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции.
Порядок распределения прямых расходов (абз. 5 п. 1 ст. 319 НК РФ)	Если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции невозможно, то они подлежат распределению: - пропорционально основным производственным рабочим; - пропорционально выручке от реализации отдельных видов продукции, работ, услуг; - иной экономически обоснованный показатель.
Порядок распределения прямых расходов на остатки незавершенного производства (п. 1 ст. 319 НК РФ)	Прямые расходы распределяются между незавершенным производством и готовой продукцией пропорционально: - доле остатков неиспользованного сырья в общем объеме сырья, списанного в производство, в количественном выражении за вычетом технологических потерь; - доле незавершенных заказов на выполнение работ в общем объеме выполняемых в течение месяца заказов; - доле прямых затрат в плановой себестоимости продукции.
Определение предельной величины процентов по долговым обязательствам при наличии сопоставимых долговых обязательств (ст. 269 НК РФ)	Предельная сумма расходов в виде процентов по долговым обязательствам, учитываемая при исчислении налога на прибыль, определяется: - исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях; - исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспече-

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>ния.</p> <p>Норматив для признания процентных расходов по рублевым обязательствам составляет 1,8 ставки рефинансирования Банка России, по валютным обязательствам - 0,8 ставки рефинансирования Банка России и действует до 31 декабря 2013 года.</p>
Критерии сопоставимости долговых обязательств (ст. 269 НК РФ)	<p>Установить критерии сопоставимости долговых обязательств согласно Приложению № __ к настоящему Положению.</p> <p>Например, сопоставимыми долговыми обязательствами признаются обязательства, отвечающие следующим условиям:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- имеющие отклонение по размеру заимствований не более чем на 10%;</li> <li>- имеющие отклонение по сроку не более чем на 90 дней;</li> <li>- имеющие одинаковое обеспечение одного вида (например, долговые обязательства, обеспеченные только поручительствами).</li> </ul> <p>Изменение хотя бы одного из критериев сопоставимости долговых обязательств ведет к их признанию для целей налогообложения несопоставимыми.</p> <p>Если одно из выданных ранее долговых обязательств перестало соответствовать критериям сопоставимости, определенным в учетной политике, или одно из новых долговых обязательств, выданных в определенном квартале (месяце), соответствует таким критериям сопоставимости, то в данном квартале (месяце) организации необходимо пересчитать средний уровень процентов (Письмо Минфина РФ от 21.11.2011 № 03-03-06/1/770).</p>

#### 4.2 Отражение порядка учета амортизируемого имущества

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Метод начисления амортизации (ст. 259 НК РФ)	<p>Амортизация по основным средствам и нематериальным активам начисляется:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- линейным методом;</li> <li>- нелинейным методом.</li> </ul> <p>При этом, независимо от выбранного способа начисления линейный метод начисления амортизации применяется в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от срока ввода в эксплуатацию соответствующих объектов.</p> <p>При применении нелинейного метода амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе).</p>
Применение амортизационной премии (п. 9 ст. 258 НК РФ)	<p>В соответствии со ст. 258 НК РФ амортизационная премия:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не применяется;</li> <li>- применяется (указать размер премии).</li> </ul> <p>Налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к 3 - 7 амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% - в отноше-</p>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>нии основных средств, относящихся к 3 - 7 амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.</p> <p>Основные средства после ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии, которая была отнесена в состав расходов текущего отчетного (налогового) периода. Расходы по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации при начислении амортизации нелинейным методом учитываются в суммарном балансе амортизационной группы или подгруппы за вычетом учтенной единовременно амортизационной премии. А при использовании линейного метода - изменяют первоначальную стоимость основных средств также с уменьшением этих расходов на учтенную премию (абз. 3 п. 9 ст. 258 НК РФ).</p> <p>С 1 января 2013 г., если реализация основного средства осуществлена взаимозависимому лицу, ранее чем по истечении пяти лет после ввода его в эксплуатацию, амортизационная премия восстанавливается и включается в налоговую базу в составе внереализационных доходов (абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ).</p>
<p>Порядок определения срока полезного использования (Классификация основных средств Постановления № 1)</p>	<p>Срок полезного использования основных средств определяется по минимальному (среднему, максимальному) значению интервала сроков, установленных для амортизационной группы, в которую включено основное средство в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством РФ.</p>
<p>Порядок определения срока полезного использования по основным средствам, бывшим в эксплуатации (п. 7 ст. 258 НК РФ)</p>	<p>Срока полезного использования по основным средствам, бывшим в употреблении, определяется:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущим собственником;</li> <li>- без учета периода эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.</li> </ul>
<p>Применение коэффициента (ст. 259.3 НК РФ)</p>	<p>В отношении амортизируемых основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности к основной норме амортизации:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- применяется специальный коэффициент не выше 2;</li> <li>- не применяется.</li> </ul> <p>Установить перечень основных средств, по которым применяется специальный коэффициент.</p>
<p>Порядок определения срока полезного использования по нематериальным активам (п. 2 ст. 258 НК РФ)</p>	<p>Установить срок полезного использования (не менее 2 лет) в отношении следующих нематериальных активов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- исключительное право на изобретение, промышленный образец, полезную модель;</li> <li>- исключительное право на использование программы для ЭВМ, базы данных;</li> <li>- исключительное право на использование топологии интегральных микросхем;</li> <li>- исключительное право на селекционные достижения;</li> </ul>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>- ноу-хау, секретные формулы или процессы, информация в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.</p> <p>По иным видам нематериальных активов срок полезного использования устанавливается исходя из срока действия патента, свидетельства, а также исходя из срока полезного использования, обусловленного соответствующим договором. Если срок определить невозможно, то применяется срок равный 10 годам, но не более срока деятельности организации.</p>

### 4.3 Отражение порядка учета материальных расходов

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Метод оценки материальных расходов при списании, покупных товаров при реализации (п. 8 ст. 254, пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ)	<p>Оценка при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), при реализации покупных товаров применяется по методу:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- стоимости единицы запасов;</li> <li>- средней стоимости;</li> <li>- стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);</li> <li>- стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).</li> </ul> <p>Возможно применение различных методов списания стоимости покупных товаров в отношении различных групп товаров в зависимости от их характеристик (Письмо Минфина РФ от 01.08.2006 № 03-03-04/1/616).</p>
Формирование стоимости приобретения товаров (ст. 320 НК РФ)	<p>В стоимость приобретения товаров включается:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- покупная стоимость товаров;</li> <li>- покупная стоимость товаров, а также расходы на доставку этих товаров до складов организации;</li> <li>- сумма всех расходов, указанных в п. 6 ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов".</li> </ul>

### 4.4 Формирование резервов

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Резерв на ремонт основных средств (ст. 260, 324 НК РФ)	<p>Резерв на ремонт основных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не создается (расходы на ремонт основных средств признаются в составе прочих расходов в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, в сумме фактических затрат);</li> <li>- создается (для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов).</li> </ul> <p>При принятии решения о создании резерва определяются нормативы отчислений (в процентах к определенной величине) на основании периодичности ремонта объекта, частоты замены его элементов, смет-</p>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	ной стоимости ремонта.
Резерв на оплату отпусков (ст. 324.1 НК РФ)	<p>Резерв на оплату отпусков:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не создается;</li> <li>- создается.</li> </ul> <p>При принятии решения о создании резерва на оплату отпусков в учетной политике необходимо зафиксировать предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв (в процентах от начисленной заработной платы).</p> <p>На конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию указанного резерва. Недоиспользованные на последнее число текущего налогового периода суммы указанного резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода.</p>
Резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет (ст. 324.1 НК РФ)	<p>Резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не создается;</li> <li>- создается.</li> </ul> <p>При принятии решения о создании резерва на оплату отпусков в учетной политике необходимо зафиксировать предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв (в процентах от начисленной заработной платы).</p>
Резерв по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ)	<p>Резерв по сомнительным долгам:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не создается;</li> <li>- создается.</li> </ul> <p>Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.</p>
Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 НК РФ)	<p>Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- не создается;</li> <li>- создается.</li> </ul> <p>Причем порядок определения предельного размера отчислений в резерв зависит от срока реализации товаров с условием их гарантийного ремонта и обслуживания:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• свыше трех лет - как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период;</li> <li>• менее трех лет - как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию за фактический период такой реализации, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за фактический период такой реализации</li> <li>• ранее не осуществлялась реализация товаров (работ) с условием гарантийного ремонта и обслуживания - в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии.</li> </ul>

#### 4.5 Отражение порядка расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
<p>Порядок уплаты авансовых платежей (ст. 286 НК РФ)</p>	<p>Авансовые платежи налога на прибыль осуществляются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- путем внесения только квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода;</li> <li>- путем внесения ежемесячных авансовых платежей в следующем порядке: <ul style="list-style-type: none"> <li>• равными долями в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей налога на прибыль;</li> <li>• исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, нарастающим итогом с начала года до окончания соответствующего месяца.</li> </ul> </li> </ul> <p>Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, не превышали в среднем 10 млн. рублей за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода (п. 3 ст. 286 НК РФ).</p> <p>Вновь созданные организации уплачивают ежемесячные авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации превысит 1 млн. рублей в месяц либо 3 млн. рублей в квартал (п. 5 ст. 287 НК РФ).</p> <p>Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли с начала налогового периода путем уведомления налоговых органов не позднее 31 декабря до начала года, в котором планируется переход (абз. 7 п. 2 ст. 286, абз. 8 п. 2 ст. 286 НК РФ).</p>
<p>Порядок уплаты налога при наличии обособленных подразделений (п. 2 ст. 288 НК РФ)</p>	<p>Для определения сумм авансовых платежей и налога на прибыль, подлежащих уплате по месту нахождения каждого обособленного подразделения, применять показатели удельного веса:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- остаточной стоимости амортизируемого имущества и среднесписочной численности работников;</li> <li>- остаточной стоимости амортизируемого имущества и расходов на оплату труда.</li> </ul> <p>Выбранный налогоплательщиком показатель должен быть неизменным в течение налогового периода.</p> <p>Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, исчисляют и уплачивают авансовые платежи и налог на прибыль с учетом следующих особенностей:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• в федеральный бюджет по месту нахождения головной организации и не распределять эти суммы по обособленным подразделениям (п. 1 ст. 288 НК РФ);</li> <li>• в бюджет субъекта РФ нужно исчислять и уплачивать по месту нахождения головной организации и по месту нахождения каждого из ее обособленных подразделений исходя из доли прибыли каждого обособленного подразделения (головной организации) (п. 2 ст. 288 НК РФ).</li> </ul> <p>Если обособленные подразделения организации расположены на территории одного субъекта РФ, то налог и авансы в бюджет субъекта</p>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	<p>РФ исчисляются и уплачиваются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• в общем порядке, установленном абз. 1 п. 2 ст. 288 НК РФ.</li> <li>• через одно ответственное обособленное подразделение исходя из доли прибыли, исчисленной по совокупности показателей всех обособленных подразделений, которые находятся на территории одного субъекта РФ.</li> </ul> <p>Ответственное обособленное подразделение организация выбирает самостоятельно и уведомляет налоговые органы, в которых обособленные подразделения состоят на учете (абз. 2 п. 2 ст. 288 НК РФ). В таком случае декларация представляется только по месту учета головной организации (Письмо Минфина России от 25.11.2011 № 03-03-06/1/781).</p>
Порядок определения остаточной стоимости амортизируемого имущества при применении нелинейного метода амортизации (п. 2 ст. 288 НК РФ)	<p>При применении нелинейного метода амортизации для расчета суммы налога на прибыль, подлежащей уплате по месту нахождения каждого обособленного подразделения, следует применять показатель остаточной стоимости амортизируемого имущества:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по данным налогового учета;</li> <li>- по данным бухгалтерского учета).</li> </ul>

#### 4.6 Организация положений учетной политики в части учета НДС

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Порядок нумерации счетов-фактур при реализации через обособленные подразделения (п. 1 Правил заполнения счета-фактуры, утвержденных Постановлением № 1137)	<p>Обособленные подразделения нумеруют счета-фактуры:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в пределах диапазона номеров, выделяемых головной организацией;</li> <li>- сквозная нумерация независимо от головной организации в порядке возрастания с начала календарного года.</li> </ul> <p>При этом, порядковый номер должен быть дополнен через разделительную черту цифровым индексом обособленного подразделения.</p>
Право подписи счетов-фактур (п. 6 ст. 169 НК РФ)	Утвердить перечень лиц, имеющих право подписи согласно Приложению № ___ к настоящему Положению.
Порядок ведения раздельного учета (п. 4 ст. 149 НК РФ, п. 4 ст. 170 НК РФ)	<p>При одновременном осуществлении операций, как подлежащих обложению НДС, так и освобождаемых от налогообложения, ведется раздельный учет таких операций:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на счете 19 с открытием субсчетов: <ul style="list-style-type: none"> <li>• операции, облагаемые НДС;</li> <li>• операции, освобождаемые от НДС;</li> <li>• операции, облагаемые и освобождаемые от НДС.</li> </ul> </li> <li>- в дополнительных регистрах налогового учета согласно Перечня (Приложение № ___ к настоящему Положению).</li> </ul>
Определение доли косвенных (общехозяйственных) расходов (п. 4 ст. 170 НК РФ)	<p>Доля косвенных (общехозяйственных) расходов, относящаяся к необлагаемым операциям, определяется:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- пропорционально выручке от необлагаемой деятельности в общей сумме выручки за налоговый период от всех видов деятельности;</li> </ul>

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
	- пропорционально стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, реализация которых осуществляется по необлагаемым операциям, в общей стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных (выполненных, оказанных) в налоговом периоде.
Порядок распределения НДС при осуществлении операций, как подлежащих обложению, так и освобождаемых от налогообложения (п. 4 ст. 170 НК РФ)	При осуществлении операций, как подлежащих обложению, так и освобождаемых от налогообложения вычет налога производится: - в полной сумме, если доля совокупных расходов на приобретение, производство и (или) реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов; - путем распределения между этими операциями независимо от доли совокупных расходов. При определении совокупных расходов на производство товаров (работ, услуг, имущественных прав), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, учитываются как прямые, так и часть общехозяйственных расходов, относящихся к данным операциям. (Письмо Минфина России от 02.08.2012 № 03-07-11/223, от 28.06.2011 № 03-07-11/174, от 29.12.2008 № 03-07-11/387). Обратите внимание, что правило «пяти процентов» установлено только при осуществлении облагаемой и не облагаемой НДС деятельности, а к операциям, облагаемым по ставке 0%, данная норма не применяется.
Порядок определения сумм НДС к вычету, относящихся к реализации по нулевой процентной ставке (п. 10 ст. 165 НК РФ)	Суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретенным для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0%, определяются пропорционально: - доле выручки от реализации по ставке НДС 0% в общей выручке от реализации без учета НДС; - количеству товаров, отгруженных по ставке НДС 0% в общем количестве реализованных товаров; - иное.

#### 4.7 Организация положений учетной политики в части УСН

Элемент учетной политики	Содержание пункта в приказе об учетной политике, комментарий
Объект налогообложения (ст. 346.14 НК РФ)	Объектом налогообложения признаются: - доходы; - доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения может изменяться налогоплательщиком ежегодно до 31 декабря года, предшествующего году, в котором налогоплательщик предлагает изменить объект налогообложения.
Ведение книги учета доходов и расходов (ст. 346.24 НК РФ, п. 1.4 Порядка, утвержденного Приказом Минфина РФ от	Книга учета доходов и расходов ведется: - в электронном виде (например, с использованием типовой версии «1С:Упрощенная система налогообложения»); - на бумажном носителе. При ведении Книги в электронном виде налогоплательщики обязаны по окончании отчетного (налогового) периода вывести ее на бумаж-

31.12.2008 № 154н)	ные носители. На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов и расходов. Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков обязательного представления книг учета доходов и расходов для заверения, они заверяются только по просьбе налогоплательщиков, так как НК РФ не устанавливает сроки и порядок представления книг в налоговый орган (Письмо ФНС РФ от 03.02.2010 № ШС-22-3/84@).
Метод оценки материальных расходов (пп. 5 п.1 ст. 346.16, абз. 2 п. 2 ст. 346.16, п. 8 ст. 254 НК РФ)	Оценка материальных расходов осуществляется по методу: - стоимости единицы запасов; - средней стоимости; - стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); - стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО).
Метод оценки товаров, приобретенных для перепродажи (пп. 2 п. 2 ст. 346.17 НК РФ)	Оценка реализации покупных товаров применяется по методу: - по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); - по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО); - по средней стоимости; - по стоимости единицы товара.
Определение предельной величины процентов по долговым обязательствам при наличии сопоставимых долговых обязательств (пп. 9 п. 1 ст. 346.16, абз. 2 п. 2 ст. 346.16, ст. 269 НК РФ)	Предельная сумма расходов в виде процентов по долговым обязательствам, учитываемая при исчислении налога на прибыль, определяется: - исходя из среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях; - исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. Норматив для признания процентных расходов по рублевым обязательствам составляет 1,8 ставки рефинансирования Банка России, по валютным обязательствам - 0,8 ставки рефинансирования Банка России.
Критерии сопоставимости долговых обязательств (ст. 269 НК РФ)	Установить критерии сопоставимости долговых обязательств согласно Приложению № __ к настоящему Положению. Например, сопоставимыми долговыми обязательствами признаются обязательства, отвечающие следующим условиям: - имеющие отклонение по размеру заимствований не более чем на 10%; - имеющие отклонение по сроку не более чем на 90 дней; - имеющие одинаковое обеспечение одного вида (например, долговые обязательства, обеспеченные только поручительствами). Изменение хотя бы одного из критериев сопоставимости долговых обязательств ведет к их признанию для целей налогообложения несопоставимыми (Письмо от 27.08.2004 № 03-03-01-04/1/20). Если одно из выданных ранее долговых обязательств перестало соответствовать критериям сопоставимости, определенным в учетной политике, или одно из новых долговых обязательств, выданных в определенном квартале (месяце), соответствует таким критериям сопоставимости, то в данном квартале (месяце) организации необходимо пересчитать средний уровень процентов (Письмо Минфина РФ от 21.11.2011 № 03-03-06/1/770).

<p>Включение суммы разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы (абз. 4 п. 6 ст. 346.18 НК РФ)</p>	<p>В следующие налоговые периоды сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- включается в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличивает сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее;</li> <li>- не включается.</li> </ul>
<p>Порядок ведения раздельного учета при совмещении УСН и ЕНВД (п. 8 ст. 346.18 НК РФ)</p>	<p>Применяемый организацией способ раздельного учета должен позволять однозначно отнести те или иные показатели к разным видам предпринимательской деятельности.</p> <p>При невозможности разделения расходов между деятельностью на УСН и ЕНВД их раздельный учет ведется в следующем порядке:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- распределяются пропорционально доле доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных налоговых режимов за отчетный период;</li> <li>- распределяются пропорционально доле доходов, рассчитанной нарастающим итогом с начала года.</li> </ul> <p>Поскольку при УСН налоговый период составляет календарный год, правильнее исходить из доходов, полученных за весь прошедший период текущего года (Письма Минфина РФ от 28.04.2010 № 03-11-11/121, от 31.12.2008 № 03-11-05/325, от 17.11.2008 № 03-11-02/130).</p> <p>Представляется целесообразным определить перечень расходов, которые являются общими (как правило, это расходы на содержание управленческого аппарата: заработная плата директора, бухгалтера и прочих административных работников, налоги с их заработной платы, аренда помещений). Также указать документальное оформление ведения раздельного учета: регистры, бухгалтерские справки и др.</p>



