ВВЕДЕНИЕ

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

Выбор и реализация рациональной, экономически обоснованной учетной политики позволяет оказывать влияние на эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, ускорить оборачиваемость элементов капитала, получить дополнительные внутренние источники финансирования капитальных вложений и оборотных активов, улучшить дивидендную политику, привлечь внешние ресурсы для расширения деятельности.

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

Приказ руководителя организации об учетной политике является обязательным для исполнения всеми структурными подразделениями организации.

Приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н утверждено Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008. Оно пришло на смену ПБУ 1/98 и действует с 1 января 2009 г. ПБУ 1/2008, с одной стороны, сохранило преемственность с ПБУ 1/98 и не привнесло в жизнь российских организаций каких-либо кардинальных изменений в части формирования и раскрытия учетной политики. С другой стороны, ПБУ 1/2008 содержит ряд новых положений, которых не было раньше.

Начнем с того, что данное ПБУ расширило круг лиц, имеющих право формировать учетную политику. Теперь это может быть не только главный бухгалтер, но и другое лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации (п. 4 ПБУ 1/2008).

Согласно установленному ПБУ 1/2008 порядку компания может утверждать в учетной политике все формы первичных учетных документов, а не только те, по которым нет типовой формы.

При формировании учетной политики теперь можно учитывать правила МСФО. В частности, организация может исходить из международных стандартов финансовой отчетности, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета (п. 7 ПБУ 1/2008).

В ПБУ 1/2008 более подробно изложен порядок корректировки бухгалтерской отчетности при внесении изменений в учетную политику. Если последствия изменений могут быть оценены, то корректируется входящий остаток по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

На сегодняшний день изменение учетной политики может производиться не только с начала отчетного года, если это обусловлено причиной такого изменения.

**1. ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ**

**"УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ" (ПБУ 1/2008)**

**1.1. Формирование учетной политики**

Согласно п. 2 ПБУ 1/2008 учетная политика представляет собой принятую организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Следует обратить внимание на то, что появились "иные соответствующие способы и приемы".

Итак, главное назначение учетной политики - документально подтвердить способы ведения бухгалтерского учета, которые применяет фирма. Ведь в нормативных документах по бухгалтерскому учету нередко установлены различные методы учета активов и обязательств. Из нескольких методов учета, предусмотренных законодательством, организация имеет право выбрать один и закрепить его в учетной политике. Если по каким-либо хозяйственным операциям законодательством не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики фирма самостоятельно разрабатывает и утверждает соответствующий способ.

Формирование учетной политики следует рассматривать как один из важнейших элементов налоговой оптимизации. Квалифицированная проработка приказа об учетной политике позволит организации выбрать оптимальный вариант учета, эффективный как с точки зрения бухгалтерского учета, так и с точки зрения режима налогообложения.

С одной стороны, учетная политика является документом для внутрифирменного использования, практическим руководством для всех сотрудников бухгалтерии. В то же время часть учетной политики представляется в налоговые органы в составе пояснительной записки при сдаче годовой бухгалтерской отчетности.

Всех пользователей учетной политики можно разделить на внешних и внутренних.

Учетная политика в широком смысле как совокупность внутренних документов организации, касающихся ведения бухгалтерского учета, используется:

- учетной (бухгалтерской) службой организации - в целях обеспечения типовых процедур ведения учета, стандартизации учетных процессов, обеспечения достоверности отчетности за счет совершенствования технологии ее производства и как элемент контрольной среды;

- контрольными подразделениями организации (ревизоры, внутренние аудиторы) - в целях осуществления контроля учетных процессов и их субъектов - работников учетной службы, подтверждения показателей отчетности и как элемент контрольной среды;

- методологами организации - как инструмент соблюдения организацией норм бухгалтерского учета;

- менеджментом компании - в целях обеспечения соответствия деятельности стандартам качества, стандартизации учетных процессов, принятия корректных управленческих решений, т.е. в целях повышения эффективности управленческой деятельности компании.

Внешние пользователи используют приказ по учетной политике в следующих целях:

- аудиторы - в целях подтверждения достоверности отчетности;

- прочие пользователи отчетности - в целях понимания отчетности, оценки отдельных ее показателей (через раскрытие учетной политики).

Таким образом, учетная политика имеет очень важное значение как для самой организации, так и для внешних пользователей (государства в лице налоговых органов). Четко и грамотно составленная учетная политика считается показателем высокой бухгалтерской квалификации.

Учетная политика ежегодно составляется главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации, и утверждается руководителем организации.

ПБУ 1/2008, так же как и прежнее ПБУ 1/98, распространяется:

в части формирования учетной политики - на организации, независимо от организационно-правовых форм;

в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом ее утверждения руководителем организации. Они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места нахождения.

Вновь созданная организация оформляет учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (с даты внесения в единый государственный реестр юридических лиц). Учетная политика, принятая вновь созданной организацией, считается со дня ее регистрации.

Условиями, позволяющими реализовать требования и правила бухгалтерского учета в составе приказа руководителя об учетной политике, являются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета для ведения бухгалтерского учета;

- формы первичных учетных документов для оформления фактов хозяйственной деятельности;

- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации.

К условиям, способствующим применению способов оценки и методик учета имущества, обязательств организации и хозяйственных операций, относятся:

- правила документооборота;

- технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями.

Выбранные способы оценки и методики учета движения имущества, обязательств организации и хозяйственных операций представляются в приказе об учетной политике исходя из того набора способов и методов, которые допускаются законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы учета, при формировании учетной политики организация сама разрабатывает соответствующий способ исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету.

К способам оценки и методикам бухгалтерского учета относятся порядок признания в учете активов и обязательств организации, способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, методики учета движения имущества и обязательств.

Совокупность условий, позволяющих реализовать требования и правила бухгалтерского учета, и условий, способствующих применению способов оценки и методик учета имущества, обязательств организации и хозяйственных операций, составляет организационно-технический аспект учетной политики.

Выбранные способы оценки и методики учета движения имущества, обязательств организации и хозяйственных операций образуют методический аспект учетной политики.

Рассмотрим содержание условий, совокупность которых составляет организационно-технический аспект учетной политики организации.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета, разрабатывается организацией в зависимости от следующих условий:

- совокупности счетов синтетического учета, содержащихся в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, представляющем схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете;

- групп хозяйственных операций, характерных для организации в зависимости от отраслевых особенностей, организационно-правовой формы, видов деятельности и др.

Рабочий план счетов должен содержать полный перечень синтетических счетов (счетов первого порядка), субсчетов (счетов второго порядка) и аналитических счетов. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином России вводить в рабочий план счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Формы первичных учетных документов для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы, разрабатываются организацией самостоятельно в соответствии с требованиями ст. 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете". Они должны обладать юридической силой и содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа, отражающее финансово-экономическое содержание хозяйственной операции. Документ может не иметь кода формы, если он разработан в самой организации и представлен в учетной политике. Однако наличие кода обязательно в том случае, если документ обрабатывается автоматизированным способом;

- дату составления документа, которая дает возможность определить конкретную дату совершения оформленной операции, что необходимо для реализации в бухгалтерском учете требований полноты, непрерывности, приоритета содержания над юридической формой. Датой составления документа является дата его подписания, утверждения, а для акта - дата совершения события;

- наименование организации, от имени которой составлен документ. Оно позволяет установить принадлежность первичного учетного документа к той или иной организации;

- содержание хозяйственной операции, которое должно точно соответствовать наименованию оформляемого документа;

- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражениях;

- наименования должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц. В соответствии с приказами руководителя организации право подписи документов по движению объектов бухгалтерского учета закрепляется за конкретными должностными лицами. Закрепление необходимо для контроля за правомерностью совершения хозяйственных операций. В связи с этим в документах должны быть расшифровки подписей таких лиц. Когда должностное лицо, имеющее право подписи на первичном документе, отсутствует, его может подписывать лицо, являющееся исполняющим обязанности, или заместитель этого должностного лица. В этом случае обязательным является указание фактической должности лица, подписавшего документ, и его фамилии.

Отсутствие в первичном учетном документе реквизитов, определенных законодательством о бухгалтерском учете, считается нарушением правил бухгалтерского учета. Все формы первичных учетных документов, не являющихся типовыми, унифицированными, описываются в учетной политике организации (назначение, порядок составления, подписания) и прикладываются к ней.

Формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности закрепляются в учетной политике и необходимы для внутренних пользователей (менеджеров разного уровня) в целях принятия управленческих решений, контроля за хозяйственной деятельностью как организации в целом, так и ее структурных (производственных, хозяйственных и управленческих) подразделений. В связи со спецификой деятельности организаций, разными информационными потребностями пользователей учетной информации отсутствуют методики ее составления, единые формы отчетности.

Содержание форм внутренней бухгалтерской отчетности определяется особенностями деятельности организации: формой собственности, масштабом организации, организационной структурой управления, отраслевыми характеристиками деятельности, технологическими особенностями производственного процесса, спецификой снабженческой и сбытовой деятельности и др.

Виды форм внутренней бухгалтерской отчетности и их содержание устанавливаются организацией самостоятельно исходя из общих требований их формирования:

- адресности, представляющей ориентацию содержания форм и периодичность их составления на конкретные пользователи;

- оперативности, т.е. составления за короткий временной период (смену, рабочий день, неделю, пятидневку и др.);

- соблюдения соотношения превышения выгод от использования учетной информации над затратами по составлению отчетности.

В приказе руководителя об учетной политике утверждаются состав и формы внутренней бухгалтерской отчетности, периодичность и сроки ее представления, ответственные за ее составление, потенциальные пользователи отчетности.

Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации определен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49. Периодическое проведение инвентаризации объектов бухгалтерского учета обеспечивает достоверность учетной совокупности. Основная цель инвентаризации - выявление фактического наличия и состояния имущества и обязательств организации, сопоставление их с данными бухгалтерского учета, а при выявлении расхождений - приведение последних в соответствие с фактическими величинами.

В учетной политике организации приводится порядок проведения инвентаризации:

- количество инвентаризаций в отчетном году;

- даты проведения инвентаризаций;

- перечень имущества и обязательств, наличие, состояние и оценка которых проверяется при каждой инвентаризации;

- порядок урегулирования выявленных расхождений и др.

Кроме этого, в учетной политике фиксируется порядок обязательных инвентаризаций в соответствии с законодательством:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже и других подобных случаях;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации и в других случаях.

Результаты инвентаризаций по приказу руководителя об учетной политике должны быть отражены в бухгалтерском учете и отчетности того месяца и года, в котором была закончена инвентаризация.

Правила документооборота устанавливаются для упорядочения работы по созданию, контролю и использованию в бухгалтерской деятельности первичных учетных документов, своевременности формирования данных бухгалтерской отчетности. Для этого формируется график документооборота как составной элемент учетной политики организации, который входит в нее и утверждается руководителем. Он представляется в виде схемы и включает перечень работ по составлению, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации и всеми исполнителями соответствующих работ с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения.

График документооборота формируется в соответствии с требованиями, содержащимися в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Приказом Министерства финансов СССР от 29 июля 1983 г. N 105, и должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении, способствовать улучшению всей учетной работы и усилению контрольных функций бухгалтерского учета.

Контроль за соблюдением графика исполнителями работ ведет главный бухгалтер организации, а 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.

Общими требованиями к документообороту являются:

1) составление первичного документа в момент совершения хозяйственной операции в соответствии с требованиями его оформления;

2) передача документов в бухгалтерию для контроля за своевременностью и полнотой сдачи для учетной обработки;

3) проверка бухгалтерией принятых первичных документов:

- по форме в соответствии с требованиями полноты и правильности оформления, заполнения обязательных реквизитов;

- по существу в соответствии с требованиями законности хозяйственных операций, логической увязки отдельных показателей документов, правильности арифметических подсчетов;

4) обработка документов в бухгалтерии:

- таксировка (расценка);

- группировка документов, однородных по экономическому содержанию;

- контировка, представляющая собой указание в первичном учетном документе корреспонденции счетов по операциям, вытекающим из содержания документа;

5) сдача первичных учетных документов в архив после составления на их основании учетных регистров.

Выбор программных продуктов для применения в учетном процессе должен основываться на следующих их возможностях:

- формирования регистров бухгалтерского учета типовых и произвольных форм и воспроизводства их в печатном и визуальном виде;

- составления, обработки и контроля первичных учетных документов типовых форм и форм, утвержденных в учетной политике организации;

- накапливания итогов и производства расчетов (процентов, сумм амортизации, курсовых разниц и др.) для формирования необходимой учетной информации;

- использования данных, полученных и обобщенных в предшествующих отчетных периодах и др.

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

Способами оценки имущества и обязательств организации в бухгалтерском учете и отчетности исходя из вариантов, разрешенных в нормативных документах, являются следующие.

1. При оценке незавершенных капитальных вложений следует использовать фактические затраты для застройщика (инвестора).

2. Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг при изменении рыночной котировки ценных бумаг могут учитывать их по рыночным ценам, производя переоценку вложений в ценные бумаги.

3. Основные средства принимаются к учету по фактическим затратам, образующим первоначальную стоимость. Не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) организация имеет право переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

В бухгалтерском балансе они отражаются по остаточной стоимости (первоначальной или восстановительной стоимости за минусом начисленной амортизации за весь период использования объекта). Амортизация основных средств может начисляться:

- линейным способом;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг);

- способом уменьшаемого остатка;

- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

4. Нематериальные активы принимаются к учету по фактическим затратам, образующим их первоначальную стоимость. В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за вычетом суммы начисленной амортизации в течение установленного срока их полезного использования). По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Способами начисления амортизации являются:

- линейный способ, исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования;

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

5. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

В единичном производстве незавершенное производство оценивается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

6. Материально-производственные запасы принимаются к учету по фактической себестоимости. В торговых организациях товары, приобретенные для продажи, оцениваются по цене приобретения (в организациях оптовой торговли), по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок) (в организациях розничной торговли).

При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы ценностей;

- по средней себестоимости;

- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии.

7. Расходы будущих периодов списываются в течение периода, к которому они относятся, равномерно, пропорционально объему продукции и другими способами.

8. Уставный (складочный) капитал отражается в бухгалтерском балансе в соответствии с учредительными документами.

9. Резервы создаются организацией в соответствии с законодательством РФ (резервный фонд для покрытия убытков акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью, погашения облигаций и выкупа собственных акций), положениями нормативных актов на основе результатов инвентаризации дебиторской задолженности (резерв по сомнительным долгам), в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода (резервы на оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год и др.). Они отражаются в бухгалтерском балансе в виде остатков, переходящих на следующий год.

10. Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых правильными. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода процентов.

При формировании учетной политики предполагается, что:

активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

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 (допущение непрерывности деятельности);

принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

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 (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Основными принципами учетной политики считаются полнота, своевременность, непротиворечивость, рациональность, последовательность, сопоставимость, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, имущественная обособленность организации.

Требование своевременности призвано обеспечить своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности. Порядок исполнения данного требования отражен в ПБУ 7/98 "События после отчетной даты" (утв. Приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. N 56н) и ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности" (утв. Приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. N 96н).

Осмотрительность предполагает большую готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, и недопущение создания скрытых резервов.

Принцип приоритета содержания над формой означает, что факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования. Иначе говоря, для бухгалтерских целей важно не название конкретного договора, а экономическая суть тех операций, которые в соответствии с ним осуществляются.

Согласно принципу непротиворечивости учетной политики данные аналитического учета должны быть тождественны оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Требование рациональности учетной политики предполагает рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и размера коммерческой организации. Например, в холдинге рациональность невключения в сводную отчетность показателей дочерних обществ должна быть подтверждена независимым аудитором.

По общему правилу в учетной политике отражаются лишь те вопросы, в отношении которых в законодательстве содержится несколько возможных вариантов решения. В отношении таких вопросов правоприменитель имеет право выбрать один из таких вариантов. Если же тот или иной вопрос решается в законодательстве однозначно, он не требует отражения в учетной политике организации.

ПБУ 1/2008 разрешает организациям обращаться к МСФО при формировании учетной политики, если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета.

Вопросам применения учетной политики посвящены МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" и МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки".

МСФО (IAS) 1 подчеркивает значимость для пользователей информации о том, какие принципы оценки применялись при подготовке финансовой отчетности. Если в рамках этой процедуры используется более одного принципа оценки - например, когда определенные классы активов учитываются по первоначальной и переоцененной стоимости - то следует указать категории активов, к которым применяется каждый из названных принципов. МСФО (IAS) 1 подразумевает необходимость подробного анализа при определении степени детальности сведений, касающихся основных положений учетной политики. В частности, решение о раскрытии данной информации не должно основываться только на размере рассматриваемых сумм. Стандарт отмечает, что сведения о порядке учета некоторых операций могут оказаться важными в связи с характером деятельности компании, даже если суммы по таким операциям за текущий и предыдущий периоды несущественны.

Стандарт также требует раскрывать положения учетной политики в отношении всех существенных операций, по которым МСФО не содержат специфических требований и которые самостоятельно разрабатываются компанией в соответствии с МСФО (IAS) 8. В данном случае указанный стандарт финансовой отчетности предусматривает иерархию принципов, которыми следует руководствоваться при выборе учетной политики. Основное требование стандарта заключается в необходимости применения профессионального суждения при выборе и применении учетной политики, которая обеспечила бы представление уместной и достоверной информации для пользователей при принятии экономических решений. В конечном итоге отчетность должна отвечать нескольким фундаментальным критериям. Она:

- достоверно представляет финансовое положение компании, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движения денежных средств;

- отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только правовую форму;

- нейтральна, т.е. не нацелена на определенный результат;

- подготовлена на основе принципа осмотрительности;

- является полной во всех существенных аспектах.

- при приобретении предприятий необходимо раскрыть положения учетной политики в отношении оценки гудвилла и доли меньшинства.

**1.2. Раскрытие учетной политики**

Установленный ПБУ 1/2008 порядок раскрытия учетной политики изменений почти не претерпел.

В п. 18 ПБУ 1/2008 перечислены те способы ведения бухгалтерского учета, которые организация должна утвердить в учетной политике. Это способы:

- амортизации основных средств;

- амортизации нематериальных и иных активов;

- оценки материально-производственных запасов;

- оценки товаров;

- оценки незавершенного производства и готовой продукции;

- признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

- другие существенные способы.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых пользователи бухгалтерской отчетности не имеют возможности достоверно оценить финансовое положение организации (п. 17 ПБУ 1/2008). Помимо способов, указанных в п. 18 ПБУ 1/2008, организация вправе предусмотреть в учетной политике и другие аспекты бухгалтерского учета.

Закрепленные в учетной политике существенные способы ведения бухгалтерского учета раскрываются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный год (п. 24 ПБУ 1/2008). Промежуточная бухгалтерская отчетность (то есть отчетность за I квартал, полугодие или 9 месяцев) может не содержать информации об учетной политике, если в нее не вносились изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год.

В ПБУ 1/2008 появился новый п. 21, которого не было в ПБУ 1/98. В нем определена информация, которую организация должна раскрывать в случае изменения учетной политики. В состав данной информации входят:

- причина 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;

- сумма соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

**1.3. Изменение учетной политики**

Нормы, регулирующие порядок изменения учетной политики, перенесены в разд. III ПБУ 1/2008 (ранее они находились в разд. IV ПБУ 1/98). Ранее п. 21 ПБУ 1/98 было установлено, что, когда изменения учетной политики не обусловлены изменениями законодательной или нормативной базы, последствия изменений должны быть рассчитаны и отражены в отчетности минимум за два года.

В п. 15 ПБУ 1/2008 минимальный период, за который производится указанный расчет, исключается, но вводится понятие "ретроспективное отражение" (последствий изменений в учетной политике), то есть отражение пересчитанных показателей за максимально возможный период времени. При этом устанавливается только одно ограничение по продолжительности периода: "за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью".

Иначе говоря, предлагается производить перерасчеты до тех пор, пока имеются необходимые данные. На практике это означает, что максимальная продолжительность указанного периода ограничивается пятью годами (ст. 17 Закона о бухгалтерском учете).

Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида".

В данном случае фактически речь идет о корреспондирующих счетах бухгалтерского учета, что косвенно можно считать указанием на возможность оформления соответствующих бухгалтерских проводок и в системном учете.

Внесение корректировок только в отчетность (но не в регистры бухгалтерского учета) не соответствует основным принципам бухгалтерского учета - баланса и двойной записи, а также допущению непрерывности деятельности: уже к следующему отчетному периоду выясняется, что для изменения отчетных показателей нет достаточных оснований (соответствующих проводок в текущем учете).

Наряду с термином "ретроспективное отражение" ПБУ 1/2008 введен термин "перспективное отражение". Данное новшество нормативной новацией не является, так как представляет собой несколько переформулированную норму ПБУ 1/98.

К сожалению, ПБУ 1/2008 не только не устанавливает исчерпывающего перечня случаев, когда перерасчет отчетных показателей (в связи с внесением изменений в учетную политику) необходим или возможен, но и не определяет принципов, по которым должны отбираться такие показатели.

ПБУ 1/2008 уточнен и перечень информации, которую организация должна раскрывать при внесении упомянутых изменений. В частности, организации обязаны раскрывать не только причину изменения учетной политики, но также содержание изменения и порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности. При этом предполагается, что порядок отражения последствий не является универсальным, а будет разрабатываться каждой организацией самостоятельно.

Кроме того, установлена обязательность раскрытия сумм 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, то и по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию, а также суммы соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно (а не за два года, как это было ранее).

ПБУ 1/2008 урегулирован порядок отражения последствий изменения учетной политики в тех случаях, когда изменения связаны с первым применением нормативного правового акта или его изменением. Во-первых, такие факты подлежат обособленному раскрытию. Во-вторых, в соответствии с п. 23 ПБУ 1/2008 организация обязана раскрывать факты неприменения нормативных актов, которые еще не вступили в силу.

**1.4. Понятие оценочного значения и его изменение**

В соответствии с п. 3 ПБУ 21/2008 оценочными значениями являются величины резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка процесса потребления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Что касается создаваемых оценочных резервов, то в настоящее время порядок их формирования и использования документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета урегулирован достаточно жестко: практически все резервы создаются с начала года (посредством увеличения размера резерва и суммы прочих расходов), а в конце отчетного года остаток неиспользованного резерва присоединяется к прочим доходам и в конечном счете к балансовой прибыли. Таким образом, изменение оценочных значений возможно только в течение текущего года - с нового (следующего за отчетным) соответствующий резерв не корректируется, а фактически создается заново.

Нормами ПБУ 21/2008 не установлен порядок отражения в отчетности изменений оценочных значений в течение года. Напротив, согласно п. 4 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения в общем случае подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно). То есть предполагается, что те или иные оценочные значения формируются на ряд предстоящих периодов и по окончании каждого из них корректируются (при наличии соответствующих условий и обстоятельств).

Пунктом 5 ПБУ 21/2008 регулируется изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации. Такое изменение подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерском балансе за период, в котором произошло изменение.

Добавочный капитал может меняться в результате переоценки основных средств и нематериальных активов, а также при получении эмиссионного дохода. В обоих случаях предполагаемые величины изменения добавочного капитала (а также сроки для отражения изменений в отчетности) известны заранее, а значит, и здесь говорить об изменении оценочных значений не приходится.

При изменении размера резервного капитала речь может идти только об изменении структуры собственного капитала организации, но не об изменении его размера.

На размер нераспределенной прибыли может влиять практически любой производственный или экономический фактор. Однако проведение оценки влияния, например, изменения структуры себестоимости в конкретном календарном месяце на величину нераспределенной прибыли отчетного года, представляется достаточно сложным. Поэтому такие оценочные значения можно расценивать как весьма условные.

**2. ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ РАЗДЕЛ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ**

**2.1. Структура бухгалтерской службы**

Под бухгалтерской службой понимается структурная единица организации, выполняющая функции сбора, обработки и группировки информации в виде сводных бухгалтерских документов, внесения записей на счета бухгалтерского учета.

В зависимости от организационной структуры учетной службой может являться не только бухгалтерия, но и иные подразделения (группа учета налогов, группа сводной отчетности, группа работы с дебиторами, экономический, финансовый отделы и т.д.).

В учетной политике необходимо также отразить порядок организации бухгалтерии, под которой понимается структура бухгалтерской службы в организации.

Так, в соответствии с п. 2 ст. 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (действует с последующими изменениями и дополнениями) руководители организаций могут:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;

- ввести в штат должность бухгалтера (одного главного бухгалтера);

- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии;

- вести бухгалтерский учет лично.

Если в организации бухгалтерия выделена в отдельную службу, то в учетной политике необходимо отразить ее структурное строение.

**2.2. Рабочий план счетов**

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" бухгалтерский учет - это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Систему бухгалтерского учета любой организации можно рассматривать:

1) с точки зрения объема и структуры информации бухгалтерского учета (как получаемой, так и обобщаемой информации);

2) с точки зрения организации бухгалтерского учета.

Стоит отметить, что законодательством регламентированы лишь общие объекты и задачи бухгалтерского учета. Каждая организация конкретизирует их самостоятельно с учетом своей организационно-правовой формы, организационной структуры, а также отраслевых особенностей.

Реализацию задач бухгалтерского учета обеспечивает проведение финансового, налогового и управленческого учета.

Отчетная информация финансового учета предназначена главным образом для внешних пользователей: собственников, кредиторов, инвесторов, персонала организации, поставщиков и покупателей, налоговых и статистических органов.

Управленческий учет - это система сбора и обобщения информации, необходимой для удовлетворения потребностей менеджеров организации, осуществляющих внутрифирменное оперативное управление финансово-хозяйственной деятельностью. Информационная система управленческого учета является конфиденциальной.

Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов (ст. 313 НК РФ). Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации для целей налогообложения хозяйственных операций, а также обеспечения информацией для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов.

Организация бухгалтерского учета закрепляется в учетной политике организации.

При этом согласно п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008, утвержденного Приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н, принимаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- методы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Действующий План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению утверждены Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н (действует с последующими изменениями и дополнениями). На основе этого Плана счетов организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов.

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином России вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Рабочий план счетов организации является наиболее важной составляющей системы бухгалтерского учета организации, поскольку классификация объектов бухгалтерского учета, положенная в его основу, определяет возможности дальнейшей детализации информации бухгалтерского учета.

Главное отличие современной системы бухгалтерского учета состоит в необходимости выделения в ней трех направлений: финансовый, управленческий и налоговый учет. Как уже было отмечено ранее, такое подразделение связано с тем, что каждое направление бухгалтерского учета имеет свои цели и призвано решать свои задачи. Именно этот фактор является причиной различий в подходах к классификации объектов учета в различных направлениях бухгалтерского учета. Так, например, в налоговом учете расходы организации подразделяют на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы, а в финансовом - на расходы по обычным видам деятельности, операционные и внереализационные (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н).

Таким образом, рабочий план счетов организации призван служить основой для каждого из направлений бухгалтерского учета.

План счетов в традиционном его представлении использует иерархический метод классификации объектов, при котором между классификационными группами устанавливаются отношения подчинения типа: синтетический счет - субсчет - аналитический счет. В иерархической классификации каждый объект попадает только в одну классификационную группу. Объединение групп одного уровня дает исходное множество объектов. При таком подходе к классификации объектов достаточно сложно удовлетворить потребности всех трех направлений бухгалтерского учета.

**2.3. Формы первичных учетных документов**

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

а) наименование документа;

б) дату составления документа;

в) наименование организации, от имени которой составлен документ;

г) содержание хозяйственной операции;

д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Любая хозяйственная операция должна быть оформлена первичными учетными документами. Они составляются по формам, утвержденным Госкомстатом. Если для какой-то операции форма не утверждена, компания может разработать ее самостоятельно, включив в нее все обязательные реквизиты.

Накладная по форме N ТОРГ-12 составляется при продаже товарно-материальных ценностей. Организация же оказывает услуги. Для этого вида деятельности не установлены унифицированные формы первичных документов, поэтому организация вправе самостоятельно разработать бланки "первички" и утвердить их в учетной политике. Главное, чтобы такие документы содержали все обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом "О бухгалтерском учете".

Самыми распространенными ошибками в первичных учетных документах являются следующие.

1. На документе отсутствует подпись уполномоченного лица, или она отличается от его же подписи на других документах.

2. На документе отсутствует или смазана печать (если ее наличие обязательно).

3. Данные первичных документов не соответствуют данным в счетах-фактурах.

4. Документ содержит подчистки.

5. В документе не указан номер и/или дата его составления.

**Кассовые документы.**

К кассовым документам относятся документы, которыми оформляются приход в кассу учреждения наличных денежных средств и выдача их из кассы, а также кассовая книга.

Согласно п. 13 Порядка ведения кассовых операций прием в кассу бюджетного учреждения наличных денежных средств производится по приходным кассовым ордерам (ф. 0310001).

Приходный кассовый ордер оформляется при поступлении наличных денежных средств как при ручном, так и при автоматизированном способе ведения учета. Он выписывается в одном экземпляре и подписывается главным бухгалтером или уполномоченным лицом, регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (ф. 0310003).

**Выдача из кассы**. В соответствии с п. 14 Порядка ведения кассовых операций выдача из кассы наличных денежных средств учреждения производится по расходным кассовым ордерам (ф. 0310002), в случае выдачи денежных средств в подотчет нескольким лицам применяется ведомость на выдачу денег из кассы подотчетным лицам (ф. 0504501). Расходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре, подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными лицами. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (заявлениях и др.) есть разрешительная надпись руководителя организации, то подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

**Кассовая книга**. Все кассовые операции, совершаемые в учреждении, фиксируются в кассовой книге (ф. 0504514). В ней учитываются поступление и выдача наличных денег организации. Каждое учреждение ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах, через копировальную бумагу, чернилами или шариковой ручкой.

Согласно п. 25 Порядка ведения кассовых операций кассовую книгу можно вести в электронной форме (автоматизированным способом). При этом часто возникают вопросы о том, когда ее распечатывать и как оформлять.

Нумерация вкладных листов кассовой книги осуществляется автоматически с начала года. Их брошюруют в хронологическом порядке и хранят отдельно за каждый месяц. В полученной по итогам года кассовой книге общее количество листов заверяется подписями главного бухгалтера и руководителя организации, после чего книга опечатывается.

**Поступление наличных денежных средств в кассу**. Правила осуществления операций по обеспечению наличными деньгами обязывают бюджетное учреждение представлять в ОФК для получения наличных денежных средств:

- кассовую заявку (ежеквартально);

- денежный чек (при необходимости получения наличных денежных средств);

- заявку на получение наличных денежных средств (при необходимости получения наличных денежных средств).

Чековые книжки, по которым происходит поступление наличных денежных средств в кассу учреждения, в необходимом количестве бесплатно выдаются бюджетной организации органом Федерального казначейства по ее заявлению, образец которого приведен в Приложении 2 к Правилам осуществления операций по обеспечению наличными деньгами. Каждая чековая книжка выдается кассиру или уполномоченному лицу от учреждения под расписку в журнале регистрации бланков денежных чековых книжек. Ответственность за сохранность и учет полученных в органе Федерального казначейства чековых книжек несет организация-получатель.

Хранение чековых книжек с использованными денежными чеками осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 22 октября 2004 г. N 125-ФЗ "Об архивном деле в Российской Федерации". Чековые книжки с корешками использованных денежных чеков и неиспользованными чеками подлежат возврату по заявлению в произвольной форме, в котором указываются номера неиспользованных чеков, только в следующих случаях:

- при закрытии лицевых счетов, открытых получателю средств в органе Федерального казначейства;

- в случае изменения наименования получателя средств;

- при закрытии или изменении номера счета, открытого органу Федерального казначейства в банке.

**2.4. Порядок проведения инвентаризации**

Обеспечение требований к бухгалтерскому учету возможно в результате полноценной реализации элементов метода бухгалтерского учета, в том числе инвентаризации. С помощью данных, полученных на основе инвентаризации имущества и обязательств организации (видов кредиторской задолженности), обеспечивается полное соответствие записей в системе бухгалтерского учета фактическому наличию и состоянию учетных объектов и, следовательно, достоверное представление сведений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Роль инвентаризации не ограничивается проверкой фактического наличия ценностей. В процессе инвентаризации имущества проводятся следующие мероприятия:

- организуется контроль за соблюдением требований в деятельности материально ответственных лиц по сохранности ресурсов (правил составления, оформления и представления первичных учетных документов, правил приемки, хранения и отпуска ценностей и др.);

- упорядочивается складское хозяйство (проверяются состояние складских помещений, порядок хранения ценностей, качество весоизмерительного хозяйства и др.);

- устанавливаются качественные характеристики материальных ресурсов: выявляются залежалые и неиспользуемые ценности, имущество, полностью или частично потерявшее первоначальные свойства, неходовые и не пользующиеся спросом готовые изделия и др. На основе полученной информации принимаются меры по их переоценке, продаже или использованию для других нужд;

- выявляются непригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению основные средства;

- проверяется соблюдение правил содержания и эксплуатации основных средств.

В ходе инвентаризации расчетов с юридическими и физическими лицами проводятся следующие мероприятия:

- выявляется соблюдение правил расчетов с физическими лицами (с подотчетными лицами, с работниками по оплате труда, с депонентами);

- оценивается соблюдение расчетно-платежной дисциплины (по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами, поставщиками и подрядчиками, с учредителями и др.);

- оценивается работа по выявлению и предотвращению потерь от несвоевременного взыскания дебиторской задолженности всех видов, пропуска сроков исковой давности.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Они установлены ст. 12 Федерального закона "О бухгалтерском учете":

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищений, злоупотреблений или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Проводимые инвентаризации имущества и финансовых обязательств классифицируются по следующим основным признакам:

- по основаниям проведения;

- по объему проверки;

- по полноте охвата имущества и обязательств;

- по объектам инвентаризации.

По основаниям проведения инвентаризации имущества и обязательств могут быть:

- плановыми;

- внеплановыми (внезапными).

Плановые инвентаризации проводятся в соответствии с датами, установленными в приказе руководителя организации, оформляемом до начала отчетного года.

Внеплановые (внезапные) инвентаризации проводятся по требованию руководителя организации или правоохранительных органов.

По объему проверки инвентаризации делятся на полные и частичные.

Полные инвентаризации характеризуются тем, что они организуются по всем видам имущества и обязательств. Обычно полной инвентаризации подвергаются все материальные ценности, внеоборотные активы, денежные средства и расчетные отношения один раз в год перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, при ликвидации или реорганизации предприятия.

Проверка, охватывающая часть имущества и финансовых обязательств организации, квалифицируется как частичная инвентаризация. Она может проводиться при передаче части имущества в аренду, выкупе, продаже, при смене материально ответственных лиц и других случаях.

По полноте охвата имущества и обязательств инвентаризации разделяются на сплошные и выборочные.

Сплошные инвентаризации охватывают все инвентаризируемые ценности или обязательства. Для выборочных инвентаризаций характерна проверка части имущества и обязательств организации. Примером выборочной инвентаризации является проверка наиболее дорогостоящих материально-производственных запасов, находящихся под материальной ответственностью кладовщика, заведующего складом.

В основе инвентаризаций в зависимости от объектов проверки лежит группировка имущества по видам, назначению и источникам формирования. В связи с этим в организациях проводятся инвентаризации основных средств, нематериальных активов, денежных средств и денежных документов в кассе, дебиторской задолженности и других активов. Инвентаризации подлежат не только ценности, принадлежащие самой организации, но и виды имущества, не находящиеся в ее собственности и числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Итоговые данные инвентаризации оформляются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией (форма N ИНВ-26). В ней определяются предложения о регулировании разниц, обнаруженных инвентаризацией. Они представляются на рассмотрение руководителю организации, который принимает окончательное решение.

Результаты инвентаризации утверждаются приказом руководителя организации. Обязательной частью приказа является предписание о порядке устранения расхождений, выявленных инвентаризацией. После этого документация по результатам инвентаризации передается инвентаризационной комиссией в бухгалтерскую службу. Данные проведенной проверки используются:

- для внесения соответствующих записей в регистры аналитического и синтетического учета;

- для отражения записей в промежуточной (по итогам работы за месяц) или годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**2.5. Организация документооборота**

Отчетность, готовящаяся для сдачи в инспекцию (в том числе и годовая отчетность по итогам очередного финансового года), формируется в целом по организации, то есть с включением показателей всех ее подразделений (п. 8 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", утвержденного Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. N 43н). Иначе говоря, для составления бухгалтерской отчетности всего предприятия показатели бухгалтерских балансов, а также отчетов о прибылях и убытках суммируются. Очевидно, что при этом учетная политика, выбранная компанией, должна быть едина для всех ее филиалов, представительств и иных подразделений. Филиалы и иные обособленные подразделения не вправе применять принципы учета, отличающиеся от принципов, утвержденных головным офисом.

Бухгалтерский учет в компании, имеющей филиалы, можно вести двумя способами. Первый - централизованный, то есть учетные функции филиала исчерпываются только оформлением первичных документов, а вся остальная работа проделывается в центральном офисе. Этот вариант требует очень хорошо отлаженной системы доставки документов в головное подразделение, без нарушения сроков. Его разумно применять, если филиал не занимается активной деятельностью и количество его финансово-хозяйственных операций невелико. Второй способ - когда филиал ведет бухгалтерский и налоговый учет практически без вмешательства головного подразделения и, в частности, формирует обособленный баланс, который затем направляет в основную бухгалтерию для консолидации в целом по организации. Этот подход применяют для филиалов, которые имеют крупные обороты и большое число операций.

Что касается хранения первичных документов, то, где их держать, организация решает самостоятельно. Специальных законодательных требований здесь нет, компания исходит исключительно из соображений собственного удобства. Оформлять внутренним документом решение по хранению документов в основной бухгалтерии или в бухгалтерии филиала не требуется, но этот момент можно прописать в учетной политике предприятия либо в положении о филиале.

Прежде всего в учетной политике должны быть установлены неукоснительно соблюдаемые сроки передачи текущих документов.

**График документооборота.**

График документооборота составляется, чтобы упорядочить движение документов в организации. Это позволит обеспечить своевременное получение бухгалтерской службой первичных документов, их учет и хранение. Следовательно, прежде всего в графике должны быть установлены сроки движения документов по основным этапам: создание (передача), проверка (обработка), хранение. График лучше оформить распоряжением руководителя как приложение к приказу об учетной политике. С ним следует ознакомить под расписку всех должностных лиц, ответственных за составление и представление тех или иных документов, в установленные сроки.

График документооборота может представлять схему или таблицу, одна из форм которых приведена в Положении. Преимущество схемы перед таблицей заключается в том, что в ней можно указать не только документы и ответственных за их составление лиц, но и движение "первички" как в целом по организации, так и по ее отдельным структурным подразделениям. Однако составить график в виде схемы сложнее, чем в форме таблицы, поэтому бухгалтеру предстоит выбрать, какому варианту отдать предпочтение.

График документооборота должен соблюдаться всеми лицами, ответственными за составление и обработку документов. Для того чтобы ознакомить с графиком документооборота каждого работника, из него делаются отдельные выписки, в которых перечисляются "подведомственные" сотруднику документы, сроки и адреса их представления. В выписке указываются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения компании, в которые они представляются. Ответственность за соблюдение графика несут все указанные в нем сотрудники, а контроль осуществляет главный бухгалтер.

За несоблюдение графика документооборота работников можно лишить поощрения - премии. Но это крайняя мера - можно договориться с работниками о своевременном представлении документов, а в отношении ответственных сотрудников обойтись и без "штрафного" распоряжения. Для большей уверенности бухгалтера в том, что его не подведут, целесообразно предусмотреть обязанности по соблюдению графика документооборота и сбору документов в должностных инструкциях работников.

Нельзя забывать и о конфиденциальности информации, содержащейся в отдельных документах, поэтому следует принять меры по ограничению доступа к ним и защите от несанкционированного использования. В этих целях документы следует хранить не более срока, в течение которого они могут понадобиться, а затем необходимо сдать их в архив на хранение.

**2.6. Обработка учетной информации**

**МСФО о раскрытии учетной информации.**

Требования к раскрытию учетной информации в соответствии с МСФО оформляются таким образом, чтобы облегчить сбор и проверку информации, предоставляемой для каждого компонента финансовой отчетности. Там, где это целесообразно, все требования к раскрытию группируются по каждому из объектов учета.

Финансовая отчетность включает следующие компоненты:

- отчет о прибылях и убытках;

- бухгалтерский баланс;

- отчет об изменениях в капитале;

- отчет о движении денежных средств;

- учетную политику;

- примечания к финансовой отчетности.

При этом финансовая информация должна быть четко определена и выделена из прочей информации, содержащейся в годовом отчете (например, посредством включения в годовой отчет оглавления).

Каждый компонент финансовой отчетности должен быть четко определен. Однако существует информация, которая должна быть особо выделена и приведена повторно, если это необходимо для надлежащего понимания представленной информации, а именно:

- название отчитывающегося хозяйствующего субъекта и другие сведения о нем;

- упоминание о том, охватывает ли финансовая отчетность отдельный субъект или группу субъектов;

- отчетная дата или период, за который составляется финансовая отчетность;

- валюта отчетности и уровень точности (например, тысячи или миллионы единиц отчетной валюты), использованный при представлении цифр в финансовой отчетности.

Необходимо указать, что финансовая отчетность составлена в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Финансовая отчетность не может быть представлена как отчетность, составленная в соответствии с МСФО, если только она не отвечает всем требованиям каждого применимого стандарта и каждой применимой интерпретации Постоянного комитета по интерпретации (ПКИ).

**Валюта отчетности**. Если отчетная валюта отличается от валюты страны, в которой находится хозяйствующий субъект, то следует указать причину использования другой валюты, равно как и причину любого изменения отчетной валюты.

**Сравнительные показатели**. Сравнительная информация должна быть приведена для всех количественных данных (включая движение основных средств, собственного капитала и т.д.), если только МСФО не допускают или не предусматривают иное.

Сравнительные показатели должны быть включены в описательную и пояснительную части отчетности, когда это способствует пониманию финансовой отчетности текущего периода.

Необходимо раскрывать характер, сумму и причину какой-либо реклассификации сравнительных показателей. Когда не представляется возможным реклассифицировать сравнительные показатели, следует указать причину отказа от реклассификации и характер изменений, которые могли бы иметь место в случае ее проведения.

**Финансовый обзор**. В дополнение к финансовой отчетности может быть подготовлен обзор основных и переменных факторов, определяющих финансовые результаты (например, изменения экономической среды, в которой работает предприятие; ответные действия предприятия на эти изменения и их эффект), а также политику предприятия в области инвестиций для сохранения и улучшения финансовых результатов, включая политику в отношении выплаты дивидендов. Кроме того, в финансовый обзор должны быть включены источники финансирования, стратегия управления рисками, политика в отношении доли заемных средств и ресурсы предприятия, стоимость которых не отражена в бухгалтерском балансе, составленном в соответствии с МСФО.

**Информация об основных факторах неопределенности**. Помимо финансовой отчетности может быть подготовлена информация об основных факторах неопределенности (например, описание действий и расходов как уже понесенных, так и запланированных на будущие периоды в связи с существенной модификацией программного обеспечения).

Комментарий о степени использования финансовых инструментов. Помимо финансовой отчетности может быть также представлен комментарий о степени использования финансовых инструментов и связанных с этим рисках и о том, как они контролируются или компенсируются (например, за счет хеджирования существующего риска), равно как и о целях использования финансовых инструментов.

**Отчеты о мероприятиях по охране окружающей среды, отчеты о добавленной стоимости и прочие отчеты**. Помимо финансовой отчетности могут быть представлены отчеты о мероприятиях по охране окружающей среды, отчеты о добавленной стоимости и прочие отчеты, если, по мнению руководства, они призваны облегчать процесс принятия экономических решений пользователями отчетности.

**Журнально-ордерная форма счетоводства.**

Самая распространенная форма учета в большинстве коммерческих организаций - журнально-ордерная форма счетоводства. Она применяется не один десяток лет, и на ее основе разработаны различные прикладные бухгалтерские программы, в которых учетные регистры формируются в электронном виде с возможностью последующей печати на бумаге.

**Состав бухгалтерских регистров организация определяет самостоятельно в учетной политике**, которая является руководящим документом в целях применения норм бухгалтерского законодательства. Как правило, используемая в организации технология обработки учетной информации формирует показатели в первую очередь для подготовки данных учета и отчетности. В то же время система регистров может применяться как фундамент для организации налогового и управленческого учета.

Предприятия торговли, уплачивающие налоги в рамках традиционной системы налогообложения, рассчитываются с бюджетом по налогу на прибыль. Для исчисления данного налога организация обязана вести налоговый учет, об этом говорит Минфин в Письме от 01.08.2007 N 03-03-06/1/531. Формы аналитических регистров к налоговому учету организация может разработать самостоятельно или воспользоваться рекомендациями ФНС России по составлению налоговых регистров. Есть еще один вариант - расчет "прибыльного" налога на основе данных аналитического учета, полученных исходя из обобщения информации по правилам ведения бухгалтерского учета.Учетные данные для этих целей вполне подходят, единственное - правила налогообложения могут отличаться от порядка бухгалтерского учета. Тогда учетные данные можно откорректировать отдельными аналитическими справками, что не противоречит налоговому законодательству.

**Предотвращение дублирования информации в бухгалтерском и налоговом учете.**

Анализируя свои хозяйственные операции, возникающие при осуществлении им деятельности, каждый налогоплательщик самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должны быть обеспечены все данные, необходимые для правильного определения показателей налоговой декларации, на основании требований гл. 25 НК РФ.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения. Следуя принципу непрерывности отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения, регистры налогового учета должны быть сформированы тем или иным образом по всем операциям, учитываемым для целей налогообложения. Если же в регистрах бухгалтерского учета содержится достаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, то во избежание дублирования налогоплательщик вправе и должен использовать эту информацию для системы налогового учета.

При выборе варианта построения автоматизированной системы налогового учета организация должна учитывать свои возможности. В настоящее время существуют следующие основные варианты построения систем учета:

- параллельная система учета - каждая хозяйственная операция, подтвержденная документально, регистрируется дважды: в системе налогового и бухгалтерского учета. У организации появляется возможность путем введения дополнительных настроек сверять операции, отражаемые параллельно в двух системах. Это основное преимущество ведения параллельного учета, поскольку дополнительная сверка операций значительно снижает вероятность ошибок по отражению операций. Основной недостаток данной системы состоит в том, что для ее внедрения потребуется привлечение дополнительных ресурсов: трудозатраты увеличиваются как минимум вдвое. Поэтому такой вариант автоматизации налогового учета является не самым привлекательным для организаций, имеющих значительный ежедневный объем хозяйственных операций;

* полностью интегрированная система учета - при регистрации каждой хозяйственной операции формируются данные одновременно для целей бухгалтерского и налогового учета в рамках одной автоматизированной системы. Основная цель, преследуемая организациями, внедряющими данную систему учета, - минимизация трудозатрат по вводу данных.

**2.7. Положения о премировании и о командировках**

**Положение о премировании.**

Премии являются неотъемлемой частью системы оплаты труда. Перечень и размер стимулирующих выплат определяются каждым работодателем самостоятельно или в сотрудничестве с представителями трудового коллектива. Положение о премировании - это локальный нормативный акт о правилах назначения премий на конкретном предприятии.

Все локальные нормативные акты можно разделить на две группы -обязательные и необязательные. К обязательным относятся:

- правила внутреннего трудового распорядка (ч. 4 ст. 189 ТК РФ);

- штатное расписание (предусмотрено Постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 N 1 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты" и упоминается в ст. ст. 15 и 57 ТК РФ);

- график отпусков (ч. 1 ст. 123 ТК РФ);

- положение о порядке работы с персональными данными сотрудника (ст. 87 ТК РФ);

- правила (инструкция) по охране труда для работников (ч. 2 ст. 212 ТК РФ).

Трудовой кодекс не содержит никаких требований о необходимости разрабатывать и иметь в наличии положение о премировании. Так для чего оно необходимо?

Премию можно назначить или нет и таким образом стимулировать трудовую активность работников, достижение ими высоких результатов. За значительные успехи в труде сотрудникам выплачивается премия. Если успехи невелики, премия не выдается.

При помощи системы премий работодатель может экономить фонд оплаты труда, снижая свои издержки. Если сумму заработка разделить хотя бы на две части - оклад и премию, открывается возможность не тратить деньги на выплату премий, оставить их в обороте фирмы на законном основании или перераспределить премиальный фонд между отдельными работниками, группами или категориями сотрудников.

**Обязательные элементы содержания**. В положении о премировании в отношении каждой премиальной выплаты должны быть указаны:

- показатели премирования;

- условия премирования;

- круг премируемых работников;

- размеры премиальных выплат;

- порядок расчета премии;

- периодичность премирования;

- источники премирования;

- перечень производственных упущений, в связи с которыми премия не назначается;

- перечень выплат, на которые премия начисляется и на которые не начисляется.

**Структура положения о премировании**. Как правило, документ состоит из нескольких разделов:

разд. 1 - общие положения;

разд. 2 - виды премий (по показателям премирования);

разд. 3, 4, 5... - порядок назначения и выплаты премии (по видам премий);

последний раздел - заключительные положения.

Общие положения о премировании включают прежде всего характеристику статуса данного документа и цели его принятия.

Во многих крупных организациях положение о премировании принимается для конкретного подразделения или ряда подразделений, общие показатели премирования которых могут быть схожими по характеристикам.

Если вид премирования - единственный, в этом же разделе можно указать все обязательные условия премирования, в том числе и базовый размер премии, который устанавливается при условии выполнения конкретного показателя премирования.

Однако более правильно при составлении положения о премировании сведения о размере премии отражать в следующих разделах, посвященных порядку расчета премии конкретного вида.

**Положение о командировках.**

Необходимость командирования работников время от времени возникает на каждом предприятии. Согласно законодательству положение о служебных командировках не является обязательным документом. Все сведения о том, как направить работника в командировку, какие гарантии ему предоставить, как отразить командировочные расходы в налоговом и бухгалтерском учете, можно найти в следующих документах:

- Трудовом кодексе;

- Налоговом кодексе;

- Положении об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. N 749;

- Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 7 апреля 1988 г. N 62 "О служебных командировках в пределах СССР" (далее - Инструкция). Отметим, что в настоящее время Инструкция действует только в той части, которая не противоречит Трудовому кодексу и Положению N 749;

Служебная командировка - это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Об этом говорится в ч. 1 ст. 166 Трудового кодекса.

В разд. 1 Положения необходимо определить, кто должен исполнять установленные в положении нормы, а на кого они не распространяются.

При этом следует учесть, что в командировку могут быть направлены только работники данного предприятия.

Кого нельзя отправить в командировку. В этом перечне представлены лица двух категорий: граждане, с которыми у работодателя отсутствуют трудовые отношения, и работники, имеющие льготы.

**Срок командировки**. Инструкция устанавливает несколько вариантов продолжительности командировки. Как правило, срок командировки не может превышать 40 дней, не считая времени нахождения в пути (п. 4 Инструкции).

**Командировочный документооборот**. В положении следует установить, какими документами оформляются командировки сотрудников, дать ссылки на унифицированные формы или привести образцы неунифицированных документов. Также необходимо описать порядок документооборота, закрепить определенные обязанности по обработке документов за работниками разных административных служб предприятия.

**3. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**3.1. Последние изменения, внесенные**

**в Положения по бухгалтерскому учету**

ПБУ 11/2008 **"Информация о связанных сторонах".**

Все компании должны включать в пояснительную записку сведения, касающиеся учредителей, материнских и дочерних компаний, некоторых контрагентов и управленческого персонала. Этого требует новое ПБУ 11/2008 "Информация о связанных сторонах". Документ заменил старое ПБУ 11/2000 "Информация об аффилированных лицах", утратившее силу 15 июня 2008 г. В международной учетной практике действительно существует документ с похожим названием - Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 "Раскрытие информации о связанных сторонах".

По сравнению с прошлым стандартом в п. 5 ПБУ 11/2008 уточнено, какие именно операции являются операциями между связанными сторонами. Это не просто любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств, как прежде, а "любая операция по передаче (поступлению) активов, оказанию (потреблению) услуг или возникновению (прекращению) обязательств (независимо от получения платы или иного встречного предоставления)".

Перечень случаев, при которых информация должна раскрываться, указан в п. 6 и не претерпел никаких отличий:

- организация контролируется, или на нее оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом;

- организация контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо;

- организация и юридическое лицо контролируются, или на них оказывается значительное влияние одним и тем же юридическим и (физическим) лицом или группой лиц.

Таких подробных инструкций в прежнем ПБУ 11/2000 не было.

Согласно МСФО 24 к связанным сторонам относятся отчитывающаяся организация и близкие родственники аффилированных лиц (владельцев компании и основного управленческого персонала), юридические лица, которые находятся под контролем или влиянием близких родственников владельцев компании и основного управленческого персонала.

Близкие родственники - это те, кто потенциально может влиять на указанных физических лиц или оказываться под их влиянием в процессе деловых отношений с отчитывающейся компанией.

В перечень связанных сторон, приведенный в ПБУ 11/2008, близкие родственники владельцев и руководителей компании не включены.

На основании МСФО 24 связанными являются стороны, которые осуществляют совместный контроль над третьим юридическим лицом. В этом случае организации заключают соглашение о проведении совместного контроля за экономической деятельностью компании и распределяют между собой права контроля. Российский стандарт не признает связанными сторонами организации, которые осуществляют совместный контроль.

Кроме того, трактовка понятий "контроль" и "значительное влияние" в ПБУ 11/2008 отличается от аналогичных определений МСФО 24.

**Новое ПБУ "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности".**

В 2009 г. свет увидело новое ПБУ 22/2009 "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности". В нем впервые дано определение ошибки в бухгалтерском учете и отчетности. Под такой ошибкой понимается неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации.

Ошибка может быть обусловлена следующими факторами:

- ненадлежащее применение законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

- ненадлежащее применение учетной политики организации;

- неточности в вычислениях и расчетах;

- неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности организации;

- ненадлежащее использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;

- недобросовестные действия должностных лиц организации.

Согласно п. 3 ПБУ 22/2009 ошибка является существенной, если она (самостоятельно или в совокупности с другими ошибками) может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Под пользователями здесь подразумеваются как внутренние единицы (руководитель организации), так и внешние (к примеру, налоговые проверяющие).

В новом ПБУ 22/2009 содержится подробный регламент относительно времени совершения ошибки и метода ее исправления.

Кроме того, Приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н было утверждено Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008, которое является обязательным к применению при формировании учетной политики уже на 2009 г. (вместо ПБУ 1/98). ПБУ 1/2008, с одной стороны, сохраняет преемственность с ПБУ 1/98 и не предполагает каких-либо кардинальных изменений в части формирования и раскрытия учетной политики. С другой стороны, оно содержит ряд новых положений, которых не было раньше.

**Ошибка в первичном документе обнаружена на стадии его обработки**. В этом случае исправления вносятся в этот документ лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими "ошибочный" документ.

При этом неправильный текст или сумма в документе зачеркивается, а сверху над зачеркнутым пишется правильный текст или сумма. Зачеркивать нужно одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. И ни в коем случае не применять "штрих" для закрашивания ошибочного текста.

Затем исправленная ошибка в первичном документе оговаривается надписью "исправлено". Обязательно проставляется дата исправления, а также подписи лиц, исправивших документ.

Если в бухгалтерию поступает документ с исправлениями, то его можно принимать к учету, если исправление правильно оформлено. При этом бухгалтеру следует поставить свою подпись под исправленной записью, тем самым подтвердив свое согласие с исправлением.

**Ошибка в первичном документе обнаружена после представления отчетности пользователям**. Если бухгалтерская отчетность уже сдана и представлена пользователям, то ошибки согласно ПБУ 22/2009 в первичных документах исправляются по-другому. Такие исправления делают с пересмотренной бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организации необходимо указать:

- наименование документа (бухгалтерская справка), номер и дату ее составления;

- месяц, в котором обнаружена ошибка;

- причину возникновения ошибки и ее характер;

- действия, необходимые для исправления ошибки в налоговом учете (внести исправления в Книгу учета доходов и расходов, составить уточненную декларацию по единому налогу и т.д.);

- должностных лиц, ответственных за учет данной операции (главный бухгалтер, бухгалтер), и их личные подписи.

Таким образом, пересмотренная отчетность вкупе с пояснительной запиской фиксируют факт неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и обосновывают необходимость внесения исправительных записей в учетные регистры.

**Исправляем ошибки в регистрах бухгалтерского учета**. На основании первичных учетных документов хозяйственные операции отражаются в регистрах бухгалтерского учета. На этом этапе бухгалтер также допускает множество ошибок и неточностей.

Порядок исправления ошибок, допущенных в бухгалтерском учете, установлен:

- п. 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина России от 22.07.2003 N 67н;

- п. 39 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

**Исправляем ошибки в расчетах с бюджетом и внебюджетными фондами**. Ошибки в бухгалтерском учете почти всегда влияют на расчет налогов. Это связано с тем, что для расчета того или иного налога используются данные бухгалтерского учета. Например, для расчета НДС, акцизов, налога на имущество, налога на рекламу и т.д.

Поэтому после внесения исправлений в бухгалтерский учет организации бухгалтер должен проверить, не повлияли ли эти исправления на величину налоговых обязательств перед бюджетом.

Обязательства перед бюджетом, которые возникают в результате исправления ошибок в бухгалтерском учете, нужно отражать в том периоде, когда они выявлены.

Суммы дополнительно начисленных налогов и других обязательных платежей указываются по дебету счетов источников уплаты таких налогов в корреспонденции с кредитом счетов 68 и 69. Это относится к исправлению ошибок текущего года.

- Если следует доначислить налог, то делаются прямые записи.

- Если же обнаружатся излишне начисленные суммы налогов, то необходимо сделать сторнировочную проводку. Это значит, что корреспонденция счетов останется прежней. Сумма проводки будет отражена со знаком "минус".

Если необходимо исправить ошибку в начислении налогов, которая возникла в прошлых годах, то сумму доначисленных налогов следует отразить по дебету счета 91, субсчет "Прочие доходы и расходы", как прибыль или убытки прошлых лет в корреспонденции с кредитом счетов 68 и 69.

**Исправляем ошибки непосредственно в бухгалтерской отчетности**. Иногда ошибки возникают непосредственно при составлении форм бухгалтерской отчетности. Исправляются эти ошибки точно так же, как в первичных учетных документах.

Например:

- если вы забыли поставить прочерки по тем строкам, где отсутствуют показатели, то их следует поставить;

- если вы забыли заключить некоторые показатели в круглые скобки, то, обнаружив это, подставьте скобки;

- если вы обнаружили, что итоговые показатели в бухгалтерских отчетных формах подсчитаны неверно, зачеркните неверную цифру одной чертой и напишите рядом правильную цифру. Затем напишите "исправленному верить", поставьте свою подпись и дату исправления. Так же исправляются и другие ошибки в бухгалтерской отчетности, не связанные с ошибками в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета.

**Исправляем ошибки в налоговых регистрах**. Сумма налога на прибыль за отчетный период рассчитывается по данным налогового учета. При этом вся учетная информация, необходимая для расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, фиксируется в регистрах налогового учета.

Основой налогового учета являются те же первичные документы, которые используются и в бухгалтерском учете. Поэтому ошибки в первичных документах приводят к искажению данных как бухгалтерского, так и налогового учета.

Помимо этого ошибки в налоговом учете возникают и при составлении регистров налогового учета, если бухгалтер неправильно учел доходы или расходы организации или неверно рассчитал сумму других налогов (налога на имущество и др.).

Если в налоговом учете обнаружена ошибка, то исправления следует вносить в налоговые регистры того отчетного периода, когда была допущена ошибка (ст. 54 Налогового кодекса РФ). При этом момент обнаружения ошибки не имеет никакого значения.

Если определить период совершения ошибки невозможно, то следует корректировать налоговые обязательства отчетного периода.

**3.2. Доходы**

ПБУ 9/99 "Доходы организации" было утверждено Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н и вступило в силу 1 января 2000 г. Разработка Положения велась во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

После даты утверждения ПБУ 9/99 изменения в него вносились четырьмя Приказами Министерства финансов Российской Федерации:

- от 30 декабря 1999 г. N 107н - в связи с утверждением Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях (Приказ Минфина России от 30 декабря 1999 г. N 107н). Так как внесенными изменениями бюджетные учреждения исключались из сферы действия Положения, последующая отмена Инструкции дополнительных изменений в ПБУ 9/99 не потребовала;

- от 30 марта 2001 г. N 27н - основные правила принятия к учету доходов от обычных видов деятельности распространены на признание операционных доходов; кроме того, уточнено, что в составе прочих доходов могут также учитываться доходы от переоценки внеоборотных активов (в данном случае следует учитывать требования ПБУ 6/01 в отношении учета результатов переоценки основных средств);

- от 18 сентября 2006 г. N 116н - была исключена дифференциация прочих доходов организации на операционные, внереализационные и чрезвычайные;

- от 27 ноября 2006 г. N 156н - из текста было исключено всякое упоминание о суммовых разницах.

**Понятие доходов**. Согласно п. 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы могут быть признаны организацией только после того, как доходы эти будут зачислены в состав прибыли - не текущего года, а нераспределенной. Последнее объясняется тем, что в определении доходов речь идет о капитале организации, а в разд. III бухгалтерского баланса нет ни кредиторской задолженности, ни прибыли текущего года (счет 99 "Прибыли и убытки"). Правильнее было бы вести речь о пассивах хозяйствующего субъекта.

Что касается перечня поступлений, которые доходами не являются (п. 3 ПБУ 9/99), то в нем названы те поступления, которые либо никогда не будут принадлежать организации (например, НДС или товары, поступившие на комиссию), либо могут быть обращены в собственность хозяйствующего субъекта, но при соблюдении дополнительных условий или выполнении дополнительных процедур (авансы, задаток, залог и т.п.).

**Отражение доходов в учете**. Регулированию порядка отражения в бухгалтерском учете доходов от обычных видов деятельности посвящен разд. II ПБУ 9/99.

Из определения доходов от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99) можно заключить, что в данном случае синонимами доходов являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В зависимости от полноты поступления денежных средств и иного имущества в оплату продукции (работ, услуг) возможно возникновение трех ситуаций:

- величина поступления полностью покрывает дебиторскую задолженность, что свидетельствует о равенстве дебетового и кредитового оборота по счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". В этом случае выручка будет определяться суммой денежных средств и стоимостью иного имущества, поступивших в оплату продукции, которая в данной ситуации равна кредитовому обороту по счету 90 "Продажи", т.е. объему отгруженной продукции;

- величина поступления покрывает лишь часть выручки. В этом случае величина выручки представляет собой сумму дебетового оборота по счету 51 "Расчетные счета" и др. в части, приходящейся на оплату продукции (работ, услуг), и разницы между дебетовым и кредитовым оборотом по счету 62, что так же, как и в первой ситуации, фактически представляет собой кредитовый оборот по счету 90;

- поступления в счет оплаты продукции (работ, услуг) отсутствуют, т.е. имеет место продажа продукции и товаров (выполнение работ, оказание услуг) на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты. В этом случае выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности, т.е. на основании проводки: Д 62 - К 90.

**Учет прочих доходов**. В разд. III ПБУ 9/99 определены общие правила учета прочих доходов. В связи с тем что в 2006 г. из документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета были исключены понятия "операционные" и "внереализационные" доходы, теперь все доходы являются прочими, и соответственно, перечень прочих доходов тоже является общим.

Последней позицией в перечне прочих доходов являются "прочие доходы" (ранее - "прочие внереализационные доходы"). О том, как применять эту норму на практике, Минфин России не сообщает и не разъясняет.

Что касается особенностей отражения в бухгалтерском учете отдельных видов прочих доходов, то разработчики ПБУ 9/99 либо ограничились переписыванием текста из других нормативных актов (в частности, Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ), либо вообще оставили этот вопрос без внимания.

В отношении учета доходов в виде безвозмездно полученных активов (п. 10.3 ПБУ 9/99) нигде не говорится, что такие поступления должны отражаться в составе доходов будущих периодов (как это установлено Инструкцией по применению Плана счетов). На практике неизбежны вопросы: где такие доходы надо отражать - сразу по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" или сначала на счете 98 "Доходы будущих периодов».

Дооценка активов организации. Проведение дооценки материально-производственных запасов у нас не практикуется (да и не урегулировано это ни законодательно, ни нормативно). Дооценка же объектов основных средств подробно (хотя и немного запутанно) описана в ПБУ 6/01. Но там ничего не говорится о ее включении в состав прочих доходов - или добавочный капитал, или нераспределенная прибыль.

**Раскрытие информации о полученных доходах**. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

Выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

Прочие доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

б) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;

б) доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;

в) способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Пунктом 18.1 ПБУ 9/99 установлено, что выручка и прочие доходы, составляющие 5% и более общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности. Однако, как можно судить по отчетности крупнейших налогоплательщиков, это требование отнюдь не обязательно для исполнения - все прочие доходы они показывают одной суммой.

**Оформление строительных работ**..

Перечень работ, относящихся к строительно-монтажным, определен в Инструкции по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству, утвержденной Постановлением Госкомстата России от 3 октября 1996 г. N 123.

К строительным работам, в частности, относятся:

работы по возведению, расширению и реконструкции постоянных и временных (титульных) зданий и сооружений и связанные с ними работы по монтажу железобетонных, металлических, деревянных и других строительных конструкций, работы по устройству и разработке подкрановых путей для башенных и других кранов;

работы по сооружению внешних и внутренних сетей водоснабжения, канализации, теплофикации, газификации и энергоснабжения, возведение установок (сооружений) по охране окружающей среды от загрязнений;

работы по установке санитарно-технического оборудования (включая стоимость этого оборудования);

работы по освоению участков, по подготовке и планировке территорий строительства, включая намыв территории и связанные с этим снос строений, вырубку леса, корчевание пней, осушение, вертикальную планировку и т.д.;

затраты, связанные с управлением и производством строительных работ и включаемые в их стоимость;

затраты, связанные с командированием работников для выполнения строительных, монтажных и специальных работ;

затраты на ремонтно-строительные работы, проводимые в соответствии с проектно-сметной документацией (с рабочими чертежами и сметами на отдельные объекты и виды работ).

Другие виды строительных работ и затрат предусмотрены в строительных нормах и правилах.

К строительным работам относятся также работы, для выполнения которых организация выделяет на стройку рабочих основной деятельности с выплатой им заработной платы по нарядам строительства. При этом следует обратить внимание на то, что не относятся к работам, выполненным хозяйственным способом, отдельные объемы работ, выполненные подрядными организациями, при осуществлении стройки в целом хозяйственным способом.

**Учет строительных работ**. При организации строительных работ работникам бухгалтерии в первую очередь нужно руководствоваться:

Положением по бухгалтерскому учету "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94), утвержденным Приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. N 167;

Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. N 160.

Но, поскольку эти нормативные акты были приняты давно, на сегодняшний день они во многом устарели и применяются в части, не противоречащей более поздним нормативным документам, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета.

Так, при формировании первоначальной стоимости основных средств необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утв. Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. N 26н). Кроме того, необходимо также руководствоваться Положениями по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. Приказами Минфина России от 6 мая 1999 г. N 32н и N 33н), а для целей налогового учета - гл. 25 Налогового кодекса РФ.

При определении величины накладных расходов в строительстве необходимо руководствоваться Методическими указаниями по определению величины накладных расходов в строительстве (МДС 81-33.2004) (утв. Постановлением Госстроя России от 12 января 2004 г. N 6).

**Незавершенное строительство**. В соответствии с п. 3.1.1 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций до окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", составляют незавершенное строительство.

Незавершенным строительством являются все объекты, находящиеся в процессе строительства. Наличие незавершенного строительства обусловлено продолжительным характером строительных работ.

В соответствии с п. 21 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утв. Приказом Минфина России от 28 июня 2000 г. N 60н) в бухгалтерском балансе по статье "Незавершенное строительство" (строка 130) показываются не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на СМР. По указанной статье отражается также стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации до их ввода в постоянную эксплуатацию, а также стоимость объектов недвижимости, на которые отсутствуют документы, подтверждающие их государственную регистрацию.

Пунктом 8 ст. 258 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ предусмотрено, что основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, включаются в состав соответствующей амортизационной группы с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

**3.3. Расходы**

Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам (п. 8 ПБУ 10/99):

материальные затраты;

затраты на оплату труда;

отчисления на социальные нужды;

амортизация;

прочие затраты.

В перечень расходов, учитываемых в элементе "Материальные затраты" в денежной оценке, включаются:

стоимость приобретенных материалов, сырья, топлива, энергии, комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых для производства продукции, работ, услуг или подвергающихся дополнительной обработке в данной организации;

стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями;

потери от недостачи поступивших материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;

стоимость тары и упаковки;

другие затраты.

Стоимость материальных ресурсов формируется исходя из цен их приобретения. Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, исключается стоимость возвратных отходов.

В элементе "Затраты на оплату труда" учитываются суммы, начисленные работникам по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам, в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда; выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения, доплаты за совмещение профессий, работу в ночное время, сверхурочную работу; выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, а также выплаты за неотработанное время, но подлежащее оплате.

В элементе "Отчисления на социальные нужды" учитываются суммы отчислений в связи с обязательным социальным страхованием работников, пенсионным обеспечением.

В элементе "Амортизация внеоборотных активов" отражаются суммы амортизационных отчислений по основным средствам, нематериальным активам, доходным вложениям в материальные ценности. Состав амортизируемых активов установлен ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007.

В элементе "Прочие затраты" учитываются налоги, сборы, платежи, расходы на подготовку и переподготовку кадров, командировочные расходы, оплата услуг связи, вычислительных центров, арендные платежи при аренде отдельных объектов основных производственных фондов, затраты на гарантийный ремонт и обслуживание, плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, другие затраты.

.

Бухгалтерский учет затрат на выпуск продукции неразрывно связан с калькулированием ее себестоимости: бухгалтерский учет строится в соответствии с методами калькулирования, а калькуляция, в свою очередь, составляется на основе данных бухгалтерского учета.

**Порядок признания управленческих и коммерческих расходов**. В п. 9 ПБУ 10/99 говорится о том, что для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Коммерческие расходы - расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ или услуг). Данные расходы накапливаются по дебету счета 44 "Расходы на продажу".

Принято выделять следующие экономические элементы:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- прочие затраты.

В торговых организациях затраты целесообразно группировать по таким статьям типовой номенклатуры:

- транспортные расходы;

- расходы на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования, инвентаря;

- амортизация основных средств;

- расходы на ремонт основных средств;

- расходы на санитарную и специальную одежду;

- расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;

- расходы на водоснабжение;

- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;

- расходы на рекламу;

- потери товаров и технологические отходы;

- расходы на тару;

- прочие расходы.

Итак, п. 9 ПБУ 10/99 предусмотрены два возможных варианта учета коммерческих и управленческих расходов (которые отражаются на счетах 26 и 44):

1) управленческие расходы (счет 26) по окончании каждого месяца списываются в дебет счетов учета затрат на производство (20, 23, 29). В этом случае они будут участвовать в расчете полной фактической себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и остатков незавершенного производства;

2) предусматривается списывание ежемесячно управленческих расходов в полном объеме непосредственно в дебет счета 90 "Продажи".

**Порядок списания расходов, учтенных на счете 26 "Общехозяйственные расходы".**

Счет 26 "Общехозяйственные расходы" предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т.п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются на счете 26 "Общехозяйственные расходы" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Расходы, учтенные на счете 26 "Общехозяйственные расходы", списываются, в частности, в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства" (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 "Продажи".

Управленческие расходы, учитываемые на счете 26 "Общехозяйственные расходы", в соответствии с учетной политикой могут ежемесячно (п. п. 9, 20 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов):

1) списываться в качестве условно-постоянных в дебет счета 90 "Продажи, субсчет 90-2 "Себестоимость продаж";

2) включаться в себестоимость продукции, работ, услуг (т.е. списываться в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства").

**Методы калькулирования**. В организациях применяются разнообразные методы учета затрат и калькулирования, представляющие собой приемы нахождения и обработки информации о себестоимости продукции. Среди них можно выделить следующие.

1. Нормативный метод, при котором:

а) отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями;

б) обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием мест возникновения отклонений, причин и виновников их образования;

в) учитываются изменения норм затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий и их влияние на себестоимость продукции. Данный метод не зависит от факторов, влияющих на построение учета затрат на производство (организации производства, характера выпуска продукции, технологии ее изготовления), и может применяться в сочетании с другими методами. Развитием нормативного метода учета затрат является западная система "стандарт-кост".

2. Попередельный метод представляет собой совокупность технологических операций, которые завершаются выработкой промежуточного продукта (полуфабриката), направляемого в другой цех на доработку, или же получением законченного готового продукта. Объектом учета затрат является отдельный передел. Попередельный метод означает локализацию затрат по переделам, поэтому он может существовать при наличии не менее двух переделов.

3. Попроцессный метод - это метод, при котором прямые и косвенные издержки производства учитываются по статьям калькуляции на весь выпуск продукции, поэтому средняя себестоимость единицы продукции (работы, услуги) определяется делением суммы всех издержек производства за месяц (в целом по итогу и по каждой статье) на количество готовой продукции за этот же период.

4. Позаказный метод - это метод, при котором объектом калькулирования выступает отдельный производственный заказ, фактическая себестоимость которого определяется после его выполнения, независимо от длительности.

**Способы распределения прямых затрат**. Для бухгалтерского учета огромное значение имеет классификация расходов на прямые и косвенные.

В бухгалтерском учете прямыми затратами считаются затраты, непосредственно связанные с производством определенного вида продукции, поэтому они относятся прямо на ее себестоимость. Они включают затраты на материалы и сырье, расходы на оплату труда основного производственного персонала и суммы начисленной амортизации производственного оборудования, занятого в производстве.

Под косвенными расходами в бухгалтерском учете в основном понимаются управленческие расходы, отражаемые на счетах 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы". Эти расходы не могут прямо относиться на себестоимость производимой продукции. Они подлежат косвенному распределению пропорционально какой-либо базе. **Принципы такого распределения закрепляются в учетной политике организации**. В соответствии с нормами бухгалтерского учета счет 25 "Общепроизводственные расходы" списывается на счет 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательное производство", а счет 26 "Общехозяйственные расходы" списывается или на счет 20 "Основное производство", или сразу на счет 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж".

**Порядок списания расходов будущих периодов**. Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся. Избранный метод списания отражается в учетной политике организации.

**4. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**4.1. Налог на добавленную стоимость**

Министерство экономического развития опубликовало Концепцию социально-экономического развития до 2020 г., которая предполагает уменьшение ставки НДС в 2010 г. Предполагается, что после снижения НДС компании увеличат зарплаты и прибыль, все потери бюджета компенсируются за счет налога на прибыль. Наибольшую выгоду от снижения налога получат компании сферы торговли, строительства, транспорта и связи, а также те, кто занимается обрабатывающим производством и добычей полезных ископаемых.

В Концепции предложены и проиллюстрированы на цифрах два альтернативных варианта реформы НДС. Первый - единая для всех налогоплательщиков ставка в размере 12 процентов. Второй вариант условно назван 14-10. Он подразумевает для компаний, которые сейчас начисляют налог из расчета 18 процентов, снижение ставки до 14, а для льготной продукции (продовольственные и детские товары, лекарства, полиграфия и пр.) - сохранение 10-процентной ставки.

**Оформление счетов-фактур.**

В счете-фактуре в числе прочих обязательных реквизитов должны присутствовать адреса продавца и покупателя. Они должны быть идентичны тем, которые отражены в их учредительных документах. В уставе компаний, зачастую в адресах, присутствуют слова "Российская Федерация". По мнению Минфина России, счета-фактуры, в которых в адресах продавца и покупателя эти слова отсутствуют, все равно признаются составленными верно (Письмо от 31 марта 2008 г. N 03-07-11/129).

Если компания на "упрощенке" выставила покупателю счет-фактуру с НДС, то должна перечислить этот налог. Но покупатель права на вычет по такому документу не имеет. Чиновники изобрели новый аргумент в пользу этой своей позиции (Письмо ФНС России от 6 мая 2008 г. N 03-1-03/1925).

**НДС и взаимоотношения комиссионеров и комитентов.**

Договор комиссии является одним из сложнейших в плане налогообложения. Рассмотрим наиболее частые ошибки комитентов, которые сопровождаются для них отрицательными налоговыми последствиями.

1. Отражение операций на дату представления опоздавшего отчета.

Комитент определяет сумму выручки от реализации, а также дату реализации на основании отчета комиссионера. Обязанность комиссионера известить комитента о дате реализации в течение трех дней с момента окончания отчетного периода закреплена законодательно (ст. 316 НК РФ). Если комитент уплачивает НДС, ему к тому же потребуются данные об отгрузке, а также о предоплате, поступившей за товар.

Однако практика, как это обычно бывает, правит законодательными установками: комиссионеры частенько опаздывают с отчетом, более того, присылают его уже в следующем налоговом периоде. Соответственно, комитенты, чтобы не подавать "уточненки", нередко принимают решение признать датой отгрузки и получения выручки тот день, когда отчет наконец пришел. Но это нарушение требований НК РФ. Если реальная реализация товара произошла в одном налоговом (отчетном) периоде, а отчет комитента пришел в другом, то у комитента возникнет недоимка по налогу на прибыль и НДС. При налоговой проверке такое нарушение почти гарантированно обернется пенями и штрафами.

Предотвратить подобные ситуации помогут условия договора комиссии - о том, что отчет комиссионер обязан представлять ежеквартально или ежемесячно в зависимости от отчетного периода. Причем в определенные сроки до составления налоговых деклараций комиссионером. В договоре также стоит прописать, какие именно данные представляет комиссионер комитенту - только об отгрузке товара или еще и дополнительно о предоплате за товар. Неплохо установить санкции за подобные нарушения.

2. Определение налоговой базы по НДС на дату отгрузки товара комиссионеру.

3. Уменьшение выручки на комиссионное вознаграждение.

**Восстановление налога.**

При восстановлении НДС необходимо заполнить книгу продаж в порядке, предусмотренном в абз. 6 п. 16 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914). В нем сказано, что при восстановлении сумм НДС счета-фактуры, на основании которых этот налог был ранее принят к вычету, должны быть зарегистрированы в книге продаж на сумму, подлежащую восстановлению. Эта запись производится в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло списание недостающего товара. При этом суммы восстановленного НДС необходимо включить в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании абз. 3 пп. 2 п. 3 ст. 170 и пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ. В НК РФ существует закрытый перечень ситуаций, когда нужно восстанавливать НДС.

При переходе на "упрощенку" сумма восстановленного НДС включается в расходы по налогу на прибыль предшествующего переходу года (Письмо Минфина России от 24 апреля 2007 г. N 03-11-05/78). Если компания стала вести одновременно деятельность на общем режиме и на "вмененке", то учесть восстановленный НДС в расходах по налогу на прибыль будет проблематично - в Минфине России против этого (Письмо от 5 октября 2006 г. N 03-11-04/3/437). Чиновники считают, что в расходах по налогу на прибыль нельзя учитывать затраты, связанные со спецрежимом (п. 9 ст. 274 НК РФ).

**4.2. Специальные налоговые режимы**

Правительство РФ в Постановлении от 22 июля 2008 г. N 556 "О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства" установило последний из трех критериев для отнесения компаний к категории малых (в том числе микропредприятий) и средних, а именно максимальный размер выручки от реализации. Остальные два критерия (предельная средняя численность работников и максимальная доля участия других лиц в уставном капитале компании) закреплены в Федеральном законе от 24 июля 2007 г. N 209-ФЗ. Теперь, сопоставив все три критерия (см. таблицу), любая компания может определить, считается она малой или средней.

Критерии малых и средних компаний

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Категория | Предельный объем выручки за  предшествующий  год, руб. | Предельная  средняя  численность за предшествующий год, чел. | Максимальная доля  участия других лиц в  уставном капитале  компании |
| Микропредприятие | 60 млн | 15 | Не более 25% (в общей  сумме) иностранных  граждан и компаний РФ, |
| Малое | 400 млн | 100 | ее субъектов,  муниципальных  образований,  общественных,  религиозных |
| Среднее | 1 млрд | 250 | организаций и фондов.  Не более 25% компаний,  не являющихся малыми или средними |

Малые компании вправе не применять ряд ПБУ, в частности, ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". В контрольном управлении ФНС России считают, что, пока не был утвержден последний из обязательных критериев (выручка), вообще ни одна компания не могла относить себя к малым, и значит, не вправе была отказываться от применения ПБУ.

В отличие от обычных компаний малые сдают лишь одну общую для всех форму статистической отчетности - N ПМ (утв. Постановлением Росстата от 15 октября 2007 г. N 78), а также формы по специфическим видам деятельности, если компания попала в список, сформированный Росстатом.

**4.2.1. Упрощенная система налогообложения**

Компании на "упрощенке" получили возможность без споров учитывать в расходах затраты на ОСАГО, а также затраты на сырье и материалы по мере их оплаты, не дожидаясь списания в производство. Правда, расходы при "упрощенке" признают кассовым методом и поэтому не исключено, что чиновники в связи с этим придумают "особый переходный период". Поэтому и страховку, и приобретенные материалы безопаснее оплатить в начале 2009 г.

С нового года при выплате дивидендов компаниям на "упрощенке" налоговый агент обязан удержать налог на прибыль. В новой редакции ст. ст. 346.11 и 346.15 НК РФ теперь прямо сказано, что эти виды доходов облагаются по общему режиму налогообложения.

В итоге компании-участники, которые работают с объектом "доходы", лишились права самостоятельно платить с них налог по пониженной ставке 6 процентов. Таким акционерам было выгоднее выплатить промежуточные дивиденды за 9 месяцев прошлого года. Причем экономия при этом возникает у всех акционеров компании, а не только у спецрежимников.

Подпункт 1 п. 3 ст. 346.12 НК РФ запрещает применять упрощенную систему компаниям, у которых есть хотя бы один филиал или представительство. Однако если компания создаст обособленное подразделение, не отвечающее признакам филиала или представительства (ст. 55 Гражданского кодекса), а также если оно не будет отражено в учредительных документах, то можно без проблем и дальше быть на "упрощенке". Такое мнение высказано в Письмах Минфина России от 27 марта 2008 г. N 03-11-04/2/60 и от 24 марта 2008 г. N 03-11-04/2/57).

Согласно п. 3 ст. 346.11 НК РФ предприниматели, применяющие УСНО, освобождаются от обязанности по уплате НДФЛ. Теперь указано, что это не распространяется на случаи, когда налог уплачивается с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ. Имеются в виду доходы, облагаемые по ставкам 35 или 9%. Соответственно, все указанные доходы не учитываются в налоговой базе по УСНО (п. 1.1 ст. 346.15 НК РФ).

Как и при обычной системе налогообложения, на УСНО следует теперь учитывать расходы на суточные и полевое довольствие без ограничения какими-либо нормативами (пп. 13 п. 1 ст. 346.16 НК РФ).

Уточнен порядок учета убытков, полученных в предыдущем налоговом периоде (п. 7 ст. 346.18 НК РФ). Теперь он может быть учтен полностью в текущем налоговом периоде (раньше не более 30%). Или позднее в любом из последующих девяти лет. Если убытки получены более чем в одном налоговом периоде, то их перенос на будущие налоговые периоды производится в той очередности, в которой они получены.

Налоговую декларацию при применении УСНО теперь можно будет представлять раз в год: по итогам налогового периода (п. 7 ст. 346.21, ст. 346.23 НК РФ).

Принципиальное изменение внесено в порядок учета сырья и материалов. Раньше они уменьшали налоговую базу по мере списания в производство (пп. 1 п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Теперь значение имеет только момент погашения задолженности, условие о списании в производство исключено.

В п. 2.1 ст. 346.25 НК РФ сейчас сказано, что при переходе налогоплательщика с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСНО с объектом налогообложения в виде доходов, не определяется. Этим подчеркивается, что стоимость таких основных средств относится именно к периоду применения объекта налогообложения в виде доходов и не может уменьшать расходы в целях налогообложения.

**Учет и отчетность.**

Компании, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести книгу учета доходов и расходов, форма и Порядок заполнения которой утверждаются Минфином России (ст. 346.24 НК РФ). Причем на каждый налоговый период необходимо заводить новую книгу (Приказ Минфина России от 31 декабря 2008 г. N 154н).

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Ведение книги учета доходов и расходов, а также документирование фактов предпринимательской деятельности осуществляются на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Книга учета доходов и расходов должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа до начала ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной налогоплательщиком книги учета доходов и расходов, которая велась в электронном виде и выведена по окончании налогового периода на бумажные носители, указывается количество содержащихся в ней страниц, которое подтверждается подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) и скрепляется печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии), а также заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью налогового органа.

Исправление ошибок в книге учета доходов и расходов должно быть обоснованно и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предпринимателя) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предпринимателя - при ее наличии).

**Новые лимиты.**

Согласно Федеральному закону от 19 июля 2009 г. N 204-ФЗ с 2010 г. организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 45 млн руб. То есть лимиты работы на "упрощенке" существенно расширены.

"Слететь" же с УСН организации придется, если выручка за год превысит 60 млн руб.

**4.2.2. Система налогообложения в виде единого налога**

**на вмененный доход для отдельных видов деятельности**

Отметим сразу последнее нововведение, коснувшееся организаций, работающих на ЕНВД.

Обновленным Федеральным законом от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ теперь предусматривается добровольность применения ККТ организациями и индивидуальными предпринимателями, являющимися налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, при условии обязательной выдачи по требованию покупателя документа, подтверждающего факт покупки (товарного чека, квитанции и др.). Такие поправки были внесены Федеральным законом от 17 июля 2009 г. N 162-ФЗ.

С 1 января 2009 г. не могут перейти на ЕНВД компании, у которых среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год превысила 100 человек и (или) доля участия в которых других организаций больше на 25 процентов (пп. 2.2 ст. 346.26 НК РФ).

**4.3. Налог на доходы физических лиц**

Налог на доходы физических лиц, относящийся к категории так называемых прямых налогов, безусловно не имеет такого решающего значения при формировании учетной политики, как, например, налог на прибыль организаций. Однако организации исчисляют и уплачивают данный налог либо в качестве налоговых агентов (по налогу на доходы физических лиц в соответствии со ст. 226 НК РФ), либо как самостоятельные налогоплательщики. Поэтому в данной книге мы рассмотрим наиболее спорные и неясные ситуации, которые могут возникнуть при расчете налогов, а также обратим внимание читателя на новации, внесенные в главу, регламентирующую порядок его исчисления и уплаты.

**Льготы по налогу.**

Налогом не облагается стоимость путевок в детский оздоровительный лагерь (п. 9 ст. 217 НК РФ).

От НДФЛ освобождаются суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок в расположенные на территории России санаторно-курортные и оздоровительные организации.

Теперь не облагаются НДФЛ любые суммы платы за обучение любого налогоплательщика по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию, либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих соответствующий статус (п. 21 ст. 217 НК РФ).

Не облагаются НДФЛ суммы, выплачиваемые индивидуальными предпринимателями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, при условии, что они включаются в состав расходов (добавлен п. 40 в ст. 217 НК РФ).

При этом устранен запрет на то, чтобы учитывать в целях налогообложения материальную помощь работникам, если она предназначена для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и (или) строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности. С этой целью уточнен п. 23 ст. 270 НК РФ.

**Социальные налоговые вычеты.**

Социальный налоговый вычет по НДФЛ могут получить родители, заплатившие за детский сад или за курсы иностранного языка, на которых обучался ребенок. От налога можно освободить не более 50 000 руб. по обучению каждого из своих детей в общей сумме на обоих родителей. Такие разъяснения Минфин России дал в Письме от 17 июля 2008 г. N 03-04-05-01/266.

**Стандартные налоговые вычеты.**

С 1 января 2009 г. стандартный вычет в размере 400 руб. применяется, пока зарплата не составит 40 000 руб. (пп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ). Стандартный вычет на ребенка увеличился до 1000 руб., а сумма дохода, позволяющая его применять, - до 280 000 руб. (пп. 4 п. 1 ст. 218 НК РФ).

Размер дохода сотрудника, дающий право на стандартный налоговый вычет, не индексировали с 2001 г., поэтому данная величина стала уже неактуальной, в силу чего с каждым годом все большее число работников не могли воспользоваться правом на вычет. Конечно, в отношении стандартного вычета на самого сотрудника повышение лимита зарплаты с 20 000 до 40 000 руб. нельзя считать существенным. А вот для сотрудников, имеющих детей, поправки оказались куда более ощутимыми. Кроме того, с 2009 г. стандартный вычет на ребенка может получить в двойном размере один из родителей, если второй супруг напишет заявление об отказе от вычета. Двойной вычет положен и единственному родителю.

**Налоговая отчетность.**

В случае изменения места жительства сотрудника организации последняя не должна подавать уточненную справку по форме N 2-НДФЛ за прошлый год.

НК РФ и Рекомендации по заполнению формы N 2-НДФЛ, утвержденные Приказом ФНС России от 13 октября 2006 г. N САЭ-3-04/706@, не конкретизируют, на какую дату при заполнении справки нужно указывать место жительства сотрудника. На практике организации при заполнении справки указывают последний известный адрес сотрудника. Уточнять ранее представленные сведения в связи с изменением информации об адресе сотрудника не нужно.

Несоставление справки N 2-НДФЛ не всегда влечет штраф по ст. 126 НК РФ.

**4.4. Единый социальный налог**

Начнем с того, что с 2010 г. ЕСН будет отменен. Президент РФ Дмитрий Медведев подписал Закон "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования" (от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ).

Закон вводит страховые взносы на конкретные виды социального страхования и регулирует отношения, возникающие в процессе их уплаты в государственные внебюджетные фонды.

Принятие Закона обусловлено отменой с 1 января 2010 г. единого социального налога. 2010 г. будет переходным периодом, в течение которого сохранится действующая ставка взносов, то есть 20% - в Пенсионный фонд РФ, 2,9% - в Фонд социального страхования и 3,1% - в фонды обязательного медицинского страхования. Начиная с 2011 г., 26% будет направляться в систему пенсионного страхования, 2,9% - в Фонд социального страхования, 2,1% - в ФОМС, 3% - в территориальные фонды медстраха. Взносы в Пенсионный фонд и ФОМС теперь будут выше, чем действующие ставки платежей.

Администрирование будут осуществлять сами фонды, а не налоговая инспекция. Отменена регрессивная шкала исчисления обязательного платежа. Отменяются дифференциация тарифов по отраслям и действующие в настоящее время льготы общественным организациям инвалидов. Установлен новый предельный размер облагаемой базы за расчетный период в 415 тыс. руб., при превышении которого страховые взносы не взимаются. Предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы.

Отменены обязательные авансовые платежи для индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой. Уточнен порядок уплаты страховых взносов за членов крестьянских (фермерских) хозяйств.

Для работодателей, имеющих в настоящее время льготы (или применяющих специальный налоговый режим), переход на новую систему будет происходить постепенно, до 2015 г. В 2011 - 2012 гг. они будут уплачивать в Пенсионный фонд 16%, в 2013 - 2014 гг. - 21%. В Фонд социального страхования данные работодатели в 2011 - 2012 г. будут направлять 1,9%, в 2013 - 2014 гг. - 2,4%, с 2015 г. - 2,9%. В фонды обязательного медицинского страхования в 2011 - 2012 гг. будет направляться 2,3%, в 2013 - 2014 гг. - 3,7%, с 2015 г. - 5,1%.

**4.5. Налог на прибыль организаций**

**Доходы от реализации.**

Прибыль от реализации ценных бумаг уменьшает убыток от основной деятельности. Чиновники финансового ведомства и ФНС России всегда заявляли об этом в своих разъяснениях (Письма Минфина России от 1 февраля 2008 г. N 03-03-06/1/67, от 6 октября 2006 г. N 03-03-04/4/154). Более того, такой же алгоритм зафиксирован и в декларации по налогу на прибыль (утв. Приказом Минфина России от 7 февраля 2006 г. N 24н). Общая налоговая база в листе 02 (строка 120) определяется с учетом показателя строки 100 специального листа 05, предназначенного для формирования финансового результата от сделок с ценными бумагами. Если же в листе 05 отражен убыток, то итоговая налоговая база, которую указывают в строке 100 листа 05 и переносят в лист 02, будет равна нулю.

**Внереализационные доходы.**

Стоимость материалов, металлолома, запчастей или любого другого имущества, которые компания получила при ликвидации и демонтаже основного средства, она должна включить в доходы. При этом неважно, собирается организация задействовать это имущество в производственном процессе или нет. Даже если в планах нет ни дальнейшей реализации, ни использования объектов для управленческих нужд, от налога на прибыль не уйти. К такому выводу пришел Минфин России в Письме от 19 мая 2008 г. N 03-03-06/2/58.

Если основное средство компания получила в собственность безвозмездно, то в его первоначальную стоимость войдет сумма, которая учтена во внереализационных доходах (п. 8 ст. 250, п. 1 ст. 257 НК РФ). Плюс расходы на доставку и доведение до состояния, пригодного для использования, за исключением НДС и акцизов. Это имущество компания может амортизировать, но только за исключением случаев, когда основное средство получено безвозмездно от учредителя, доля которого в уставном капитале компании составляет более 50 процентов. Ведь стоимость такого объекта не учитывается в доходах при исчислении налога на прибыль (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Обойти этот запрет можно, прибегнув к следующему способу.

Учредитель безвозмездно выделяет своей организации деньги. И она на эти средства покупает у него имущество. Поскольку безвозмездно полученные денежные средства являются для компании собственными (Письмо Минфина России от 23 января 2008 г. N 03-03-05/2), то приобретенное на них основное средство можно амортизировать в налоговом учете (Письмо Минфина России от 20 июля 2007 г. N 03-03-06/1/513).

Бонусы, предоставляемые компаниям поставщиками за выполнение условий договоров поставки, признаются внереализационным доходом. Это в полной мере относится и к полученному бонусному товару. Он считается безвозмездно полученным, поэтому также должен включаться в состав внереализационных доходов исходя из рыночной стоимости этого имущества (Письма УФНС России по г. Москве от 29 апреля 2008 г. N 20-12/041762.1, от 10 апреля 2008 г. N 19-11/035016).

Компания должна учесть во внереализационных доходах сумму списанной кредиторской задолженности по оплате товаров, если кредитор простил ей этот долг. Причем даже когда кредитору принадлежит больше половины уставного капитала компании-должника. Такое мнение высказал Минфин России в Письме от 4 июля 2008 г. N 03-03-06/1/385.

**Дисконт за пользование векселем.**

Налоговая инспекция увеличила налоговую базу компании на сумму дохода в виде дисконта за пользование простым векселем третьего лица. Но компания полагала, что до тех пор, пока она не реализовала вексель, облагаемого дохода в виде дисконта у нее не возникает.

**Дополнительная выгода по договорам комиссии.**

Если комиссионер продал товары комитента дороже, чем ему предписывал договор комиссии, или, наоборот, купил для комитента товары дешевле, чем изначально планировалось, то образовавшуюся дополнительную выгоду целиком учитывает в доходах компания-комитент. Такое мнение выразил Минфин России в Письме от 5 июня 2008 г. N 03-03-06/1/347.

**Расходы на кредиты.**

Сроки долгового обязательства. Какие сроки считаются сопоставимыми, в ст. 269 НК РФ не сказано, поэтому **компания вправе установить в учетной политике для целей налогообложения собственные критерии: признать сопоставимыми долговые обязательства, выданные на срок до одного месяца, от месяца до трех и т.д.** Есть пример судебного решения, когда налогоплательщику удалось доказать, что сопоставимыми являются займы, выданные на срок четыре и девять месяцев (Постановление ФАС ПО от 8 декабря 2005 г. N А72-5338/05-7/410).

В отношении суммы долга надо отметить, что **критерии сопоставимости объема долгового обязательства, так же как и срока, нужно зафиксировать в учетной политике**.

Аналогичные обеспечения. Способы обеспечения обязательств перечислены в гл. 23 ГК РФ. Это залог, неустойка, удержание, поручительство, банковская гарантия и задаток. Если вид обеспечения относится к одной группе, то обязательство можно считать сопоставимым. Даже если, например, в качестве залога в одном случае предоставлен объект недвижимости, а в другом - ценные бумаги. **Эти правила стоит опять же зафиксировать в учетной политике**.

**Расходы на ремонт имущества.**

В гл. 25 НК РФ нет специальной оговорки, позволяющей учесть расходы на ремонт имущества, не относящегося к основным средствам. В ст. 260 НК РФ речь идет о затратах на ремонт основных средств. Вместе с тем при соблюдении общих требований к затратам расходы на ремонт имущества не дороже 20 000 руб. могут быть учтены единовременно в целях налогообложения прибыли как прочие расходы. Чиновники с такой позицией не спорят (Письмо Минфина России от 30 июня 2008 г. N 03-03-06/1/376).

Взносы по добровольному страхованию имущества можно учесть для целей налогообложения прибыли на основании пп. 3 п. 1 ст. 263 НК РФ. А взносы на добровольное страхование ответственности чиновники признавать в расходах не позволяют (Письмо Минфина России от 7 сентября 2005 г. N 03-03-02/74). Поэтому заключать "смешанные" договоры страхования, в которых предусмотрены разные виды страхования, опасно. Если страховой полис выписан на общую сумму, то инспекторы исключат из расходов всю страховую премию.

**Затраты на канцтовары.**

НК РФ формально относит затраты на канцтовары не к материальным, а к прочим расходам (пп. 24 п. 1 ст. 264 НК РФ). Однако тот факт, что канцелярские принадлежности явно имеют материальную сущность, позволяет инспекторам возражать против их единовременного списания. 17 процентов организаций списывают стоимость "канцелярки" сразу на расходы в момент приобретения на основании приходной накладной. 51 процент - составляют приходный ордер по форме М-4, а на списание - требование-накладную по форме М-11. Акт на списание материалов можно не составлять. Он же применяется, только если заранее точно неясно, для чего отпускаются материалы. Это следует из п. 98 Методических рекомендаций, утвержденных Приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. N 119н. 32 процента материалов организации принимают на учет по приходному ордеру, а передают на основании требования-накладной. Составляется и акт на списание, чтобы подстраховаться от претензий налоговиков. Это делается раз в месяц.

**Коммунальные платежи.**

Опасно учитывать в расходах коммунальные платежи без заключения договора на оказание коммунальных услуг. Например, если компания недавно купила здание и еще не успела заключить такой договор, но фактически она эти услуги потребляет и оплачивает. Новый собственник вправе включить расходы на "коммуналку" в состав прочих только с момента перезаключения договоров с коммунальными службами (Письмо Минфина России от 26 марта 2008 г. N 03-03-06/1/203).

**Прочие расходы, связанные с производством и реализацией.**

**С 2009 г. суточные можно признавать в суммах, предусмотренных в коллективном договоре или локальном акте компании (**пп. 12 п. 1 ст. 264 **НК РФ)**. Изменение, конечно, немного запоздало, поскольку лимит для суточных в целях исчисления НДФЛ (700 руб. для внутрироссийских командировок и 2500 руб. - для зарубежных) был повышен с 1 января 2008 г. Но радует, что, пусть и с опозданием, законодатели отменили давно устаревшее ограничение, не отвечающее реалиям жизни.

Обоснованными считаются затраты на sim-карту для работника.

**Затраты на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.**

НК РФ не содержит конкретный перечень расходов, которые можно отнести к затратам на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов (пп. 34 п. 1 ст. 264 НК РФ). Значит, у компании есть возможность самостоятельно решить, что отнести к таким расходам.

**Расходы на оплату труда.**

Компания, принявшая решение о создании резерва, не вправе списать суммы начисленных отпускных сразу на расходы на оплату труда. В состав этих расходов включаются только отчисления в резерв. Никаких исключений, в том числе в отношении новых сотрудников, не предусмотрено. Такой порядок следует из ст. 324.1 НК РФ.

За счет созданного резерва можно списать расходы на оплату только использованных отпусков. Списание же за счет резерва компенсаций за неиспользованный отпуск в законодательстве не предусмотрено. Их нужно относить к расходам на оплату труда (п. 8 ст. 255 НК РФ).

Дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка компания обязана предоставлять сотрудникам при получении профессионального образования впервые (ст. ст. 173 - 175, 177 Трудового кодекса РФ). Однако ТК РФ также говорит об учебном отпуске для работников, уже имеющих образование соответствующего уровня. Отпуск предоставляется, если на обучение сотрудника направил работодатель в соответствии с трудовым договором или соглашением об обучении (ст. 177 ТК РФ).

Компания вправе компенсировать сотруднику, находящемуся в командировке, стоимость проживания.

Организация может компенсировать работнику такие расходы в любом размере, но размер возмещения нужно обязательно закрепить в коллективном договоре либо в приказе об оплате служебных командировок. Это следует из ст. 168 ТК РФ.

Если расходы по найму жилья не подтверждены никакими документами, то уменьшить на них налоговую базу не получится (п. 1 ст. 252, п. 49 ст. 270 НК РФ). По крайней мере без риска получить претензию от инспектора.

**Расходы на спецодежду.**

Затраты на приобретение спецодежды всегда вызывают повышенный интерес при налоговой проверке. Так, налоговая инспекция признала необоснованными расходы на приобретение спецодежды, которая выдавалась за пределами Типовых норм, утвержденных Постановлением Минтруда России от 30 декабря 1997 г. N 69, и доначислила компании налог на прибыль.

Конечно, самый безопасный вариант - когда спецодежда и средства индивидуальной защиты выданы работникам в пределах, утвержденных Минтрудом. Но компания может и не придерживаться этих ограничений, утвердив собственные нормы выдачи спецодежды. Такое право за работодателем закреплено в ст. 221 Трудового кодекса РФ.

**С 1 января 2009 г. лимит взносов по договору добровольного медицинского страхования, которые можно признать в налоговом учете, составляет не 3, а 6 процентов от фонда оплаты труда** (абз. 9 п. 16 ст. 255 НК РФ).

Страховая премия, уплаченная по договору добровольного медицинского страхования, так же как и взносы по другим договорам страхования, в налоговом учете распределяется пропорционально сроку действия договора в отчетном периоде (п. 6 ст. 272 НК РФ). Поэтому, если сотрудники застрахованы на год и более, часть страховой премии, уплаченная в текущем году, будет включаться в расходы следующего года.

**С 1 января 2009 г. компания может учесть в составе расходов на оплату труда компенсацию работникам процентов по жилищным кредитам** (п. 24.1 ст. 255 НК РФ). Правда, размер признаваемых затрат ограничен 3 процентами от расходов на оплату труда.

**Расходы по незаключенным договорам.**

При расчете налога на прибыль не учитываются расходы по незаключенным договорам (п. 1 ст. 252 НК РФ). Например, арендатор не вправе списывать плату за аренду объекта недвижимости, арендодатель которого не имеет на этот объект документально подтвержденных прав. Такой точки зрения придерживаются Минфин России (Письмо от 9 июля 2008 г. N 03-03-06/1/399, от 27 марта 2006 г. N 03-03-04/1/288) и УФНС России по г. Москве (Письмо от 8 сентября 2007 г. N 20-12/086935).

**Амортизация.**

С 1 января 2009 г. произошло довольно много изменений в правовом регулировании порядка начисления амортизации в целях налогообложения прибыли. Остановимся на этих изменениях подробнее.

**С 2009 г. по лизинговому имуществу, относящемуся к** 1 **-** 3-й амортизационным группам **(со сроком полезного использования пять лет и менее), нельзя применять повышающий коэффициент 3**. Это означает понижение привлекательности лизинговой сделки, которая ранее позволяла в три раза быстрее списать на расходы стоимость имущества по недолго эксплуатирующимся объектам.

**Теперь в** НК **РФ нет понижающего коэффициента 0,5 для дорогого транспорта (автомобилей дороже 600 000 руб. и микроавтобусов стоимостью более 800 000 руб.).**

**В составе амортизируемого имущества с 1 января 2009 г. поименованы капвложения в активы, которые получены по договору безвозмездного пользования**. Амортизироваться такие неотделимые улучшения будут по тем же правилам, что и капитальные вложения в арендованные основные средства. То есть все зависит от того, возмещается ссудополучателю стоимость произведенных работ или нет. Если ссудодатель выплачивает компенсацию, то стоимость капвложений увеличивает первоначальную стоимость переданного в пользование объекта. Если же компенсация соглашением сторон не предусмотрена, но неотделимые улучшения произведены с согласия ссудодателя, то амортизацию начисляет компания, получившая имущество.

**Скорректированы и правила начисления амортизации по неотделимым улучшениям в арендованное имущество**.

Изменения коснулись порядка начисления амортизации по капвложениям в арендованное имущество в ситуации, когда арендодатель компенсирует арендатору стоимость работ. Речь идет о дате, с которой арендодатель вправе амортизировать такое имущество.

До 1 января 2009 г. существовало ограничение: первоначальная стоимость переданного в аренду имущества увеличивалась у арендодателя только после того, как он возмещал арендатору стоимость капвложений. С 1 января 2009 г. арендодатель может начислять амортизацию со следующего месяца после того, как имущество введено в эксплуатацию.

**Увеличилась привлекательность нелинейного метода начисления амортизации**.

**Расчет доли прибыли, приходящейся на филиал.**

Одним из показателей, который используется при расчете доли прибыли обособленного подразделения, является остаточная стоимость амортизируемого имущества (абз. 1 п. 2 ст. 288 НК РФ). Но, несмотря на то что нематериальные активы также входят в состав такого имущества, для распределения прибыли в расчет берется остаточная стоимость только основных средств. Это прямо следует из абз. 3 того же п. 2 ст. 288 НК РФ.

**Порядок списания имущества, не являющегося амортизируемым.**

Специальные правила списания сдаваемого в аренду (лизинг) имущества, не являющегося амортизируемым, гл. 25 НК РФ не установлены, следовательно, необходимо воспользоваться общими нормами. НК РФ предлагает два подхода к решению данного вопроса. Выбор одного из них необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Во-первых, стоимость активов дешевле 20 тыс. руб. включается в состав материальных расходов (п. 1 ст. 254 НК РФ) в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Во-вторых, можно воспользоваться нормами п. 1 ст. 272 НК РФ. В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов (абз. 3 п. 1 ст. 272 НК РФ).

Таким образом, можно с полным правом распределять расходы, связанные с долгосрочной арендой, - стоимость недорогого имущества - равномерно в течение срока действия договора аренды.

**Отчетность.**

С 1 июля 2008 г. применяется новая форма декларации по налогу на прибыль. Она утверждена Приказом Минфина России от 5 мая 2008 г. N 54н. Структура декларации (количество разделов и приложений, их номера) осталась прежней. Но появилось несколько новых специальных кодов, а также дополнительных строк для расшифровки конкретных доходов и расходов.

**Регистры налогового учета.**

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета (ст. 313 НК РФ), следовательно, аналитический учет должен быть организован так, чтобы был раскрыт порядок ее формирования. Аналитический учет представляет собой регистры, в которых отражены необходимые показатели. О подобных регистрах и пойдет речь в данной статье.

Глава 25 НК РФ предусматривает в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль ведение налогового учета. Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с Налоговым кодексом (ст. 313 НК РФ).

Основные задачи налогового учета - формирование полной и достоверной информации о величине доходов и расходов учреждения, определяющих размер налоговой базы отчетного (налогового) периода, а также обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на прибыль.

Организация системы налогового учета подразумевает определение совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критериев их систематизации в регистрах налогового учета, а также порядка ведения учета, формирования и отражения в регистрах информации об объектах учета.

Аналитические регистры налогового учета - совокупность показателей (сводные формы), применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Система налогового учета организуется учреждением самостоятельно исходя из принципа последовательности перехода от одного налогового периода к другому. В связи с тем что единых утвержденных форм регистров налогового учета не существует, учреждение должно разрабатывать их самостоятельно либо вносить в применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительные реквизиты, формируя тем самым регистры налогового учета. И в том и в другом случае **регистры необходимо указывать в учетной политике для целей налогообложения**, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя (ст. 313 НК РФ).

Налогоплательщик анализирует хозяйственные операции и самостоятельно определяет, по каким объектам учета он должен разработать и утвердить формы регистров налогового учета, в которых должен быть обеспечен набор всех данных, необходимых для правильного определения показателей налоговой декларации.

Подтверждением данных налогового учета являются:

1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);

2) аналитические регистры налогового учета;

3) расчет налоговой базы.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Таким образом, первичные документы служат основанием для организации как бухгалтерского, так и налогового учета.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) на любых машинных носителях. При этом аналитический учет данных должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы обеспечивал непрерывное отражение в хронологическом порядке фактов хозяйственной деятельности и раскрывал порядок формирования налоговой базы.

При составлении регистров должно быть обеспечено достижение следующих целей:

- минимизация трудозатрат для дальнейшей обработки информации;

- возможность переносить данные налоговых регистров в налоговую декларацию непосредственно или после незначительной обработки;

- возможность проводить последующие проверки правильности переноса данных из регистров бухгалтерского учета.

Для организации налогового учета ФНС рекомендовало ведение следующих регистров учета (Рекомендации МНС России "Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации"; данный документ носит рекомендательный, а не обязательный характер).

Регистры учета хозяйственных операций.

1. Регистр учета операций приобретения имущества (работ, услуг, прав).

2. Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав).

3. Регистр учета поступлений денежных средств.

4. Регистр учета расхода денежных средств.

5. Регистр учета сумм начисленных штрафных санкций.

6. Регистр учета расходов на оплату труда.

7. Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов.

Регистры учета хозяйственных операций являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах. Настоящий перечень включает все основные операции, связанные с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав (имущество, в том числе деньги, работы, услуги, права) по сделкам с третьими лицами. В отношении проводимых учреждением операций по признанию задолженностей и иных установленных НК РФ объектов налогообложения перечень может быть дополнен. В частности, в нем отсутствуют регистры по учету операций выявления результатов инвентаризации, переоценки имущества (кроме амортизируемого имущества и ценных бумаг).

Регистры учета состояния единицы налогового учета.

1. Регистр информации об объекте основных средств.

2. Регистр информации об объекте нематериальных активов.

3. Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).

4. Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).

5. Регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.

6. Регистр информации о движении приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.

7. Регистр учета расходов будущих периодов.

8. Регистр аналитического учета операций по движению дебиторской задолженности.

9. Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.

10. Регистр учета расчетов с бюджетом.

11. Регистр движения резерва по сомнительным долгам.

12. Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.

13. Регистр учета расчетов по штрафным санкциям.

Инструкцией N 25н предусмотрено два способа списания материальных запасов:

- по фактической стоимости каждой единицы;

- по средней фактической стоимости.

В соответствии с п. 10 ст. 259 НК РФ по решению руководителя учреждения, закрепленному в учетной политике для целей налогообложения, допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных НК РФ. Использование пониженных норм амортизации допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода.

**Ответственность за несоставление регистров налогового учета**.

В ст. 120 НК РФ предусмотрена ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Под грубым нарушением понимается, в частности, отсутствие первичных документов, счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета. Налоговые регистры в данной норме не упоминаются. Таким образом, при отсутствии регистров налогового учета требования ст. 120 НК РФ не нарушаются.

Ответственность по ст. 126 НК РФ наступает в том случае, если учреждение не представило в установленный срок документы и другие сведения, предусмотренные налоговым законодательством. Однако налоговые органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета (ст. 313 НК РФ). А раз нет утвержденных форм налоговых регистров, то требовать их не следует. Ведь, чтобы запросить документы, инспекция должна знать их перечень и количество. Значит, оштрафовать учреждение за неведение регистров налогового учета по ст. 126 НК РФ нельзя. В ст. 122 НК РФ установлена ответственность за неуплату или недоплату налога в результате занижения налоговой базы или других неправомерных действий. И даже если отсутствие налоговых регистров привело к недоимке по налогу, то штраф назначат именно за недоплату, а не за отсутствие налоговых регистров. Следует отметить, что налоговое законодательство не содержит санкций за отсутствие регистров налогового учета.

Компания может хранить документы бухгалтерского и налогового учета в электронном виде при условии, что все они заверены электронной цифровой подписью (Письмо Минфина России от 24 июля 2008 г. N 03-02-07/1-314).

**4.6. Налог на имущество организаций**

Налоговая база по налогу на имущество организаций формируется на основании данных бухгалтерского учета.

Так, п. 1 ст. 374 НК РФ установлено, что объектом налогообложения признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе организации в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. Кроме того, сумма налога на имущество организаций в целях исчисления налога на прибыль включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Таким образом, неверное отражение в бухгалтерском учете остаточной стоимости основных средств ведет не только к искажению суммы налога на имущество, но и налога на прибыль организаций.

**Порядок отражения сумм начисленного налога на имущество на счетах бухгалтерского учета.**

Глава 30 "Налог на имущество организаций" умалчивает о том, за счет каких источников уплачивается налог на имущество. В этом случае организация вправе самостоятельно определить порядок признания в бухгалтерском учете расхода в виде сумм начисленного налога. Такое право организации предоставляет п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 г. N 33н.

В соответствии с п. 11 указанного ПБУ организация может принять решение, что расходы по уплате налога на имущество учитываются в составе прочих операционных расходов. В этом случае сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет, отражается по кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "Налог на имущество", в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие расходы".

Налог на имущество может включаться в состав расходов по обычным видам деятельности и учитываться на счетах 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу" на основании Письма Минфина России от 5 октября 2005 г. N 07-05-12/10.

**4.7. Земельный налог**

Земельный налог относится к местным налогам (ст. 15 НК РФ). Муниципальным властям предоставлено право определять следующие элементы налога (п. 2 ст. 387 НК РФ):

- налоговые ставки в пределах, установленных гл. 31 НК РФ;

- порядок и сроки уплаты налога;

- налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Объектом налогообложения земельным налогом являются земельные участки, которые расположены в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Поэтому платить земельный налог должны те организации и физические лица, которые владеют земельными участками на праве собственности, на праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения (ст. 389 НК РФ).

# 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

**Понятие основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.**

Определение "основные средства" для целей бухгалтерского учета было дано в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденном Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н. Согласно данному Положению к основным средствам как к совокупности материально-вещественных ценностей относятся используемые в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев: здания, сооружения, оборудование.

ПБУ 6/01 "Учет основных средств" определяет понятие "основные средства" через перечень условий, единовременное выполнение которых необходимо при квалификации актива в качестве основных средств.

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 "при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доходы) в будущем".

Вместе с тем с 1 января 2002 г. п. 18 ПБУ 6/01 "Учет основных средств", утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, введена особая группа объектов основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей организации.

Ограничения в стоимости не более 10 000 руб. распространялись только на объекты основных средств, принятых к бухгалтерскому учету после 1 января 2002 г. Стоимость данных объектов основных средств разрешалось списывать на расходы по производству (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. **Следовательно, в учетной политике должен был быть указан лимит отнесения к данной группе основных средств**.

Приказом Минфина России от 12.12.2005 N 147н были внесены изменения, касающиеся "особой" группы основных средств. Из п. 18 ПБУ 6/01 был исключен абзац, определявший правила учета "недорогих" объектов основных средств. Вместе с тем в п. 5 ПБУ 6/01 была введена новая норма. В соответствии с ней **организация самостоятельно в учетной политике устанавливает лимит стоимости "малоценных" объектов основных средств, но он не должен превышать 20 000 руб.** И главное, такие объекты можно отражать в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов. Новые правила учета недорогих объектов основных средств распространяются лишь на имущество, которое принято к учету после 1 января 2006 г.

Учет "недорогих" основных средств в пределах установленного учетной политикой лимита организации могут вести по двум вариантам.

Первый вариант - учитывать их в составе основных средств. Начислять амортизацию исходя из установленного срока полезного использования и метода начисления амортизации.

Второй вариант - признать "недорогие" объекты основных средств в качестве материально-производственных запасов. **Если организация принимает решение учитывать такие объекты в составе МПЗ, она должна в учетной политике отразить порядок организации учета по следующим вопросам**.

Во-первых, это применение первичной документации, по которой оформляется имущество, которое де-факто является основным средством, а де-юре - материально-производственными запасами.

Возможен и третий вариант - создание собственных форм документов, отвечающих всем требованиям Закона "О бухгалтерском учете". Но в любом случае **в учетной политике должна появиться запись о том, какими первичными учетными документами организация намерена оформлять движение МПЗ, являющихся, по сути, основными средствами**. И если такие расходы возникают, в бухгалтерском учете они могут отражаться на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

По особой группе МПЗ - "недорогим" основным средствам - первичные документы подтверждают формирование первоначальной стоимости с учетом всех расходов. Следовательно, **в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета необходимо закрепить порядок оценки данной группы МПЗ ("недорогие" объекты основных средств) при их выбытии по себестоимости каждой единицы, включая все расходы, связанные с приобретением**.

Определение основных средств в целях гл. 25 НК РФ дано в п. 1 ст. 257. В соответствии со ст. 257 НК РФ под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или управления организацией.

До 01.01.2008 при квалификации активов как объектов основных средств для целей налогообложения стоимостный критерий не применялся. А вот для признания амортизируемого имущества в налоговом учете до 01.01.2008 было необходимо одновременно соблюдение двух условий:

- срок его полезного использования должен был составлять более 12 месяцев;

- первоначальная стоимость должна была превышать 10 000 руб.

Во-первых, лимит отнесения к амортизируемому имуществу был повышен до 20 000 руб. Амортизируемым имуществом теперь признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Во-вторых, согласно изменениям, внесенным в п. 1 ст. 257 НК РФ, под основными средствами в целях гл. 25 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

С 01.01.2008 введен стоимостный лимит классификации основных средств для целей налога на прибыль - более 20 000 руб.

Как и раньше, расходы на приобретение средств труда стоимостью менее 20 000 руб. включаются в расходную базу по налогу на прибыль одномоментно.

**Списание основных средств вследствие износа.**

Если объект основных средств не способен приносить предприятию экономические выгоды, доход в будущем, его стоимость списывается с бухгалтерского баланса. Рассмотрим ситуацию, когда объект основных средств выбывает по причине морального или физического износа.

Моральным износом считаются старение и обесценение объектов основных средств (ОС), технико-технологические показатели которых отстают от аналогов мирового уровня, что обусловлено влиянием научно-технического прогресса. Объект основных средств может морально устареть в результате:

- удешевления производства объекта ОС, подобного выбывающему;

- создания нового, более экономичного или производительного объекта ОС;

- изменения технологии или перепрофилирования производства на предприятии.

Физическим износом признаются материальное снашивание основного средства, постепенная утрата им первоначальной стоимости в процессе использования или бездействия, вследствие влияния сил природы, а также при чрезвычайных обстоятельствах (пожарах, наводнениях и т.п.). Первоначальная стоимость объекта основных средств по мере физического износа переносится частями на производимый продукт в виде амортизации. Физический износ бывает нескольких видов: механический износ, коррозия и усталость металлов, деформация и разрушение сооружений и пр. В результате физического износа, связанного с бездействием, объекты основных средств полностью или частично выходят из строя, и их стоимость утрачивается безвозвратно.

**Налоговый аспект.**

Моральный и физический износ объекта ОС может быть установлен комиссией и до истечения срока его полезного использования. В таком случае восстанавливать и уплачивать в бюджет сумму "входного" НДС, приходящуюся на остаточную стоимость списываемого объекта, организация не обязана.

Операции по реализации материалов, запасных частей, полученных от ликвидации объектов ОС (кроме реализации отходов драгоценных металлов при наличии соответствующей лицензии), подлежат обложению налогом на добавленную стоимость на общих основаниях.

Затраты, понесенные в связи с ликвидацией и демонтажем объектов ОС, отражаются в составе внереализационных расходов при условии, если они экономически обоснованны и документально подтверждены.

**Модернизация основных средств.**

Восстановление объекта основных средств осуществляется посредством ремонта, модернизации или реконструкции.

Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств увеличивают первоначальную стоимость объекта. Если в результате модернизации и реконструкции улучшаются показатели функционирования объекта (срок полезного использования, мощность, качество применения и тому подобное), то организация должна увеличить первоначальную стоимость объекта, и следовательно, списание затрат на модернизацию и реконструкцию будет производиться посредством начисления амортизации.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

В бухгалтерском учете согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, расходы на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств учитываются на балансовом счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 9 "Затраты на модернизацию основных средств".

В целях бухгалтерского учета после проведения модернизации и увеличения стоимости основного средства норма ежемесячных амортизационных отчислений увеличивается. Стоимость объекта основных средств полностью списывается в течение первоначально установленного срока полезного использования.

При этом применять новую сумму амортизации следует с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения работ по модернизации.

Начисление амортизации продолжается до полного погашения стоимости основного средства либо списания его с баланса (п. 21 ПБУ 6/01).

Учет затрат, связанных с модернизацией объекта основных средств (включая затраты по модернизации, осуществляемой во время ремонта, выполняемого с периодичностью более 12 месяцев), ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

Затраты на модернизацию объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы.

# 6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов регулируются Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007 (утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н).

Основным условием принятия к учету объектов нематериальных активов (НМА) является способность актива приносить организации экономические выгоды в будущем, что связано с притоком денежных средств, включая повышение доходов или экономию затрат (пп. "а" п. 3 ПБУ 14/2007).

Объект принимается к учету, если он предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ, для управленческих нужд организации, а не только используется для этих целей, как было указано в ПБУ 14/2000.

Как указано в ПБУ 14/2007, при приобретении НМА важную роль играет намерение организации. Если предполагается продажа объекта, то его следует включать в состав материально-производственных запасов как товар.

В ПБУ 14/2007 дана четкая группировка и уточнен состав НМА. В состав НМА включаются результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, деловая активность (деловая репутация), секреты производства (ноу-хау).

К результатам интеллектуальной деятельности относятся исключительные права:

- на научные, литературные, художественные произведения;

- на программы для ЭВМ и базы данных;

- на изобретения, полезные модели, промышленные образцы.

К средствам индивидуализации относятся фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания.

Приобретение объектов НМА и принятие их к учету производятся по первоначальной стоимости на дату оприходования. Такая стоимость называется фактической себестоимостью (п. 6 ПБУ 14/2007), а расходы, включаемые в ее состав, практически совпадают с первоначальной оценкой НМА, принятой в ПБУ 14/2000. Вместе с тем в ПБУ 14/2007 расширен перечень расходов, которые не включаются в первоначальную стоимость НМА, созданных самой организацией. К ним относятся возмещаемые налоги, общехозяйственные расходы, расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, которые были осуществлены в прошлых отчетных периодах и признаются в составе прочих расходов.

Для наглядности в п. 9 ПБУ 14/2007 определен перечень расходов на создание НМА, которые включаются в первоначальную стоимость объектов. К ним относятся:

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

- отчисления на социальные нужды;

- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и НМА, использованных непосредственно при создании НМА, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с созданием НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Заключительный раздел ПБУ 14/2007 посвящен раскрытию информации в бухгалтерской отчетности.

**В учетной политике организации необходимо как минимум раскрыть следующую информацию:**

**- способы оценки НМА, приобретенных не за денежные средства;**

**- сроки полезного использования, принятые в организации;**

**- способы определения амортизации НМА и коэффициент ускорения, принятый при исчислении амортизации способом уменьшаемого остатка;**

**- изменения сроков полезного использования НМА;**

**- изменения способов исчисления амортизации НМА.**

В бухгалтерской отчетности организации раскрывается как минимум следующая информация:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость на начало и конец отчетного года с учетом начисленной амортизации и убытков от обесценения;

- стоимость поступления и списания НМА;

- сумма начисленной амортизации по НМА в соответствии со сроками полезного использования;

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость НМА с неопределенным сроком полезного использования;

- стоимость нематериальных активов, по которым произведена переоценка с указанием суммы дооценки и уценки;

- убыток от обесценения НМА;

- наименование НМА, по которым стоимость погашена полностью, но они используются для получения экономической выгоды;

- информация о НМА, созданных самой организацией.

Под нематериальными активами в налоговом учете (п. 3 ст. 257 НК РФ) понимаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 мес.).

Нематериальный актив обязательно должен приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход) и быть надлежаще оформлен документами, подтверждающими существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в том числе патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака).

В налоговом учете к нематериальным активам относятся:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;

- исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;

- исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;

- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

- владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

В налоговом учете к нематериальным активам не относятся деловая репутация и организационные расходы организации. При этом нематериальным активом считается владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

**7. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

**Методы формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов.**

Правила формирования информации о материально-производственных запасах (МПЗ) в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности установлены ПБУ 5/01 (утв. Приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. N 44н) и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. В соответствии с Методическими указаниями одна из основных задач учета МПЗ - формирование фактической себестоимости запасов.

Методы формирования фактической себестоимости материально-производственных запасов зависят от способа их поступления на предприятие. Фактическая себестоимость МПЗ, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету, как правило, остается постоянной. Случаи изменения себестоимости установлены законодательством.

При покупке материально-производственных запасов фактическая себестоимость складывается из покупной стоимости (сумма, установленная соглашением сторон непосредственно в договоре) и прочих затрат на их приобретение (таможенные пошлины, невозмещаемые налоги, транспортно-заготовительные расходы, расходы на обработку и пр.).

Состав затрат на приобретение МПЗ. Таможенные пошлины - это суммы, уплаченные при ввозе товаров на территорию России. Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) - затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки МПЗ. Примерная номенклатура ТЗР содержится в Приложении 2 к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Расходы на обработку подразумевают затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, т.е. на улучшение технических характеристик полученных запасов, их сортировку, фасовку и т.п.

При формировании фактической себестоимости учитываются также суммы вознаграждений, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы, стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с их приобретением, расходы по страхованию и иные расходы, непосредственно связанные с приобретением МПЗ. При приобретении запасов на условиях коммерческого кредита в фактическую себестоимость включаются также проценты, начисленные до принятия МПЗ к бухгалтерскому учету. Не включаются в себестоимость общехозяйственные и иные аналогичные расходы (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением).

Учет МПЗ ведется на счете 10 "Материалы". Существуют два метода формирования фактической себестоимости запасов: с применением счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение от стоимости материальных ценностей" и без их применения.

При изготовлении материально-производственных запасов силами организации их фактическая себестоимость складывается из затрат, связанных с производством. Учет и формирование затрат на производство МПЗ ведутся в порядке, установленном для определения себестоимости готовой продукции, которая представляет собой стоимостную оценку использованных природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, трудовых ресурсов и т.д.

При ведении аналитического учета готовой продукции по учетным ценам возникает необходимость отражать в бухгалтерском учете отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее учетной цены. В таком случае к счету 43 открывают два субсчета: "Учетная цена готовой продукции" и "Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены".

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией безвозмездно, в частности по договору дарения, а также остающихся от выбытия основных средств и иного имущества определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету, а также фактических затрат организации на доставку МПЗ и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи МПЗ. В соответствии с п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации данные о текущей рыночной цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам мены, признаются стоимость МПЗ, переданных или подлежащих передаче организацией, а также фактические затраты организации на доставку МПЗ и приведение их в состояние, пригодное для использования. Стоимость МПЗ, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных МПЗ.

Если материально-производственные запасы получены до перехода права собственности на них, МПЗ считаются принятыми на ответственное хранение и отражаются обособленно, на забалансовом счете 002 "Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение".

Если стоимость МПЗ, переданных или подлежащих передаче организацией, установить невозможно, то стоимость МПЗ, полученных организацией по договорам мены, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ.

**Приобретение товаров для продажи.**

В организациях розничной торговли фактическая себестоимость товаров также складывается из их покупной стоимости и расходов на приобретение (затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов или баз), производимых до момента передачи товаров в продажу. Торговые организации могут учитывать затраты по заготовке и доставке отдельно, на счете 44 "Расходы на продажу". **Выбранный способ отражения таких расходов в бухгалтерском учете необходимо зафиксировать в учетной политике организации**.

Для учета товаров Планом счетов предусмотрены счета 41 и 42 "Торговая наценка". Существуют два метода формирования фактической себестоимости товаров организациями розничной торговли: с применением счета 42 и без.

# 8. РЕЗЕРВЫ

**Резерв на ремонт основных средств.**

Резервирование затрат на ремонт основных средств обеспечивает возможность равномерно признавать данные расходы. **Создание резерва - право организации. Если она изъявит такое желание (закрепит его в учетной политике), ей придется обосновать произведенные расчеты по формированию резерва**. Кроме того, на конец года необходимо проконтролировать, какая сумма из резерва в течение отчетного года была использована, надо ли корректировать резерв.

Как известно, объекты основных средств требуют ремонта - чаще всего текущего (предупредительного), направленного на поддержание объекта в рабочем состоянии, а иногда и капитального, более трудоемкого и затратного. В рамках текущего ремонта проводят работы по предупреждению износа, по устранению мелких повреждений и неисправностей. Так, к плановому текущему ремонту гостиниц относятся работы по выборочному ремонту и окраске кровель, замене недостающих частей и окраске водосточных труб, частичному ремонту полов, окон и дверей, очистке от загрязнений и частичной окраске стен и потолков основных и вспомогательных помещений, замене арматуры санитарно-технического оборудования, электроустановочных изделий и пускорегулирующей аппаратуры (п. 1.54 Правил технической эксплуатации гостиниц и их оборудования).

При капитальном ремонте могут быть изменены конструктивные и иные характеристики объекта, связанные с его надежностью и безопасностью. Что касается капитального ремонта гостиниц, то он имеет два вида - капитальный и выборочный. В рамках первого производится одновременное восстановление всех изношенных конструкций и оборудования, в рамках второго - заменяются отдельные изношенные конструкции, оборудование или их части, устраняются дефекты, выявленные в процессе эксплуатации.

При этом **организации, в том числе туристического и гостиничного бизнеса, вправе принять (и закрепить в учетной политике) решение о создании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств**. Этот механизм формирования расходов, цель которого - равномерное включение указанных затрат в состав расходов, можно использовать и для бухгалтерского учета, и для налогообложения прибыли. Порядок формирования и использования резерва расходов на ремонт основных средств, прописанный в нормативных актах по бухгалтерскому учету, отличается от аналогичного порядка, установленного Налоговым кодексом. Данная статья посвящена порядку формирования и использования резерва на ремонт основных средств в бухгалтерском учете.

С целью равномерного включения предстоящих расходов в состав затрат организации вправе создавать различные резервы, в том числе на ремонт основных средств (п. 72 Положения по ведению бухучета). Более конкретная информация об интересующем нас резерве содержится в п. 69 Методических указаний по бухучету основных средств.

Можно создавать резерв на ремонт не только собственных основных средств, но и арендованных, а также полученных в безвозмездное пользование.

В бухгалтерском учете создание резерва признается расходом и относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы. Для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу, используется счет 96 "Резервы предстоящих расходов" (Инструкция по применению Плана счетов). Образование резерва отражается по дебету соответствующего счета учета затрат (например, 20 "Основное производство", 44 "Расходы на продажу") в корреспонденции с кредитом счета 96. По мере возникновения фактических затрат по ремонту основных средств они списываются в дебет счета учета резерва, причем независимо от способа выполнения работ (хозяйственного или с привлечением подрядчика), с кредита счета, на котором предварительно учитывались указанные затраты (например, 23 "Вспомогательные производства"), или счета учета расчетов (например, 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками").

**Резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.**

В соответствии с п. 1 ст. 267.1 НК РФ налогоплательщики - общественные организации инвалидов и организации, использующие их труд, могут создавать резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов.

Создавать указанный резерв в налоговом учете имеют право только организации, применяющие метод начисления.

Организации вправе создавать резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов в том случае, если от общего числа работников такого налогоплательщика инвалиды составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда - не менее 25% (пп. 38 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Подпунктом 38 п. 1 ст. 264 НК РФ определены следующие цели по обеспечению социальной защиты инвалидов:

улучшение условий и охраны труда инвалидов;

создание и сохранение рабочих мест для инвалидов (закупка и монтаж оборудования, в том числе организация труда рабочих-надомников);

обучение (в том числе новым профессиям и приемам труда) и трудоустройство инвалидов;

изготовление и ремонт протезных изделий;

приобретение и обслуживание технических средств реабилитации (включая приобретение собак-проводников);

санаторно-курортное обслуживание инвалидов, а также лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов;

защита прав и законных интересов инвалидов;

мероприятия по интеграции инвалидов в общество (включая культурные, спортивные и иные подобные мероприятия);

обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей (включая транспортное обслуживание лиц, сопровождающих инвалидов I группы и детей-инвалидов);

приобретение и распространение среди инвалидов печатных изданий общественных организаций инвалидов;

приобретение и распространение среди инвалидов видеоматериалов с субтитрами или сурдопереводом;

взносы, направленные указанными организациями общественным организациям инвалидов на их содержание.

Организации, которые соответствуют вышеназванным критериям, имеют возможность создавать резерв предстоящих расходов в целях социальной защиты инвалидов.

Согласно п. 1 ст. 267.1 НК РФ резервы предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, могут создаваться организациями на срок не более 5 лет.

К положению об учетной политике прилагаются утвержденные налогоплательщиком программы социальной защиты инвалидов и сметы расходов на указанные цели (п. 2 ст. 267.1 НК РФ).

Если организация приняла решение создать резерв, то фактические расходы налогоплательщика на цели социальной защиты инвалидов списываются только за счет этого резерва.

**Резервы предстоящих расходов на оплату отпусков, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.**

Порядок учета расходов на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет установлен ст. 324.1 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 324.1 НК РФ налогоплательщик, принявший решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на оплату отпусков работников, обязан отразить в учетной политике для целей налогообложения принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в указанный резерв. Для этих целей он должен составить специальный расчет (смету), в котором отражается расчет размера ежемесячных отчислений в указанный резерв исходя из сведений о предполагаемой годовой сумме расходов на оплату отпусков, включая сумму страховых взносов с этих расходов. При этом процент отчислений в указанный резерв определяется как отношение предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков к предполагаемому годовому размеру расходов на оплату труда.

Следовательно, прежде чем сформировать резерв на предстоящую оплату отпусков, налогоплательщику необходимо:

составить смету, в которой должен быть отражен размер ежемесячных отчислений в резерв исходя из предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков.

На конец налогового периода налогоплательщик должен провести инвентаризацию резерва на предстоящую оплату отпусков. Проводить инвентаризацию необходимо вот почему: в течение года организация, создавшая резерв на предстоящую оплату отпусков, включает в состав расходов на оплату труда каждого месяца сумму отчислений в резерв, исчисленную на основании сметы, а не фактически начисленные отпускные (т.н. в течение года организация учитывает в составе расходов на оплату труда предполагаемые затраты на оплату труда).

Недоиспользованные на последнее число текущего налогового периода суммы указанного резерва подлежат обязательному включению в состав налоговой базы текущего налогового периода (п. 3 ст. 324.1 НК РФ).

**Резервы на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства.**

В настоящее время многие организации осуществляют деятельность, носящую сезонный характер производства.

Понятие сезонного производства приведено в ст. 11 НК РФ. Сезонное производство - это производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года. Перечень сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.04.1999 N 382.

Даже если организация ведет сезонные работы в течение нескольких месяцев в году, а в остальные месяцы не осуществляет деятельность, то она все равно несет различные расходы (амортизация ОС, общехозяйственные расходы и др.).

Если организация не формирует резерв на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства, то в бухгалтерском учете эти расходы отражаются на счете 97 "Расходы будущих периодов".

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства.

В бухгалтерском балансе на конец отчетного года отражаются по отдельной статье остатки резервов, переходящие на следующий год, определенные исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Таким образом, для равномерного включения в текущие расходы производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером действующим законодательством предусмотрено создание резервов предстоящих расходов.

**Отметим, что в учетной политике организации должен быть отражен порядок создания резерва для целей бухгалтерского учета.**

**Резерв по сомнительным долгам.**

В своей деятельности организация сталкивается с большим количеством контрагентов. Время от времени какой-то из партнеров нарушает данные им обязательства. Особенно неприятна ситуация, когда покупатель не желает платить по счетам. Фирма может сгладить негативные последствия такого проступка, создавая резерв по сомнительным долгам.

В бухгалтерском учете резерв по сомнительным долгам формируется в соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Для учета операций по формированию и использованию резерва Планом счетов и Инструкцией по его применению предусмотрен счет 63 "Резервы по сомнительным долгам".

Учитывается резерв как прочие расходы фирмы (п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации", утв. Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н).

Формирование резерва по сомнительным долгам в налоговом учете регламентируется ст. 266 Налогового кодекса. Как в бухгалтерской, так и в налоговой системе создавать резерв могут только те фирмы, которые учитывают выручку от реализации по методу начисления. Фирмы, применяющие кассовый метод, резервы не создают. **Решение о создании резерва нужно отразить в учетной политике организации.**

Для сближения бухгалтерского учета с налоговым резерв надо либо создавать в обоих учетах и прописывать одинаковые условия, либо не создавать вовсе.

**Заключение**

Поскольку наша экономика на сегодняшний день совершает поступательное движение к рынку, об управленческом учете можно говорить как о явлении, имеющем место в рыночной экономике. У отечественных предприятий начала проявлять­ся ярко выраженная самостоятельность, незави­симость в принятии решений по управлению, ориентация на конечные результаты деятельно­сти. При ссылке на западный опыт забывают о том, что для нас введение управленческого учета связано не только с изучением новых теоретических западных концепций и переносомих на отечественную почву и адаптацией к нашим условиям, что само по себе очень важно, но и, прежде всего, с законодательным закреплением возможности самостоятельной организации внут­реннего учета на предприятиях.

Несмотря на то, что западная система управ­ленческого учета представляет собой намного более широкую и глубокую систему, нежели только учет (систему управления конечными показателями деятельности предприятия), орга­низацию и создание системы управленческого учета в России следует, по моему мнению, рассматривать через призму организации в стра­не учетной системы, прежде всего, бухгалтерской, так как именно в этой системе создается основная информация, используемая в управленческом учете - информация о затратах и результатах.

**Список используемой литературы**

**1**.Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н "Об утверждении Положений по бухгалтерскому учету"

2."Финансовая газета. Региональный выпуск", 2009, N 48 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА НА 2010 Г. ДЛЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, ПРИМЕНЯЮЩИХ ЕНВД И ОБЩИЙ РЕЖИМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

3. "Бухгалтерский бюллетень", 2009, N 11-12 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИЙ 2010 ГОДА Л.П. Хабарова

4. "ГроссМедиа", 2010 "РОСБУХ", 2010 УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИЙ НА 2010 ГОД О.А. Красноперова

5.Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. N 43н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99"

6.Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утв. приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. N 67н)

7.Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной приказом Минфин РФ от 22 декабря 2000 г. № 94н.

**ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ**