

РЕЦЕПТЫ ДЛЯ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА



ГОТОВИМ ВМЕСТЕ:

- *Учётную политику в целях бухгалтерского учёта*
- *Учётную политику в целях налогового учёта*

А также:

*Методические рекомендации по применению ПБУ 22/2010
«Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности»*

Ингредиенты успешного бизнеса от «Что делать Аудит»

Аудиторское обслуживание и специальные виды аудита

- ✓ обязательный аудит по стандартам РСБУ
- ✓ аудит по специальному заданию
- ✓ аудит по МСФО, трансформация российской финансовой отчётности в формат МСФО

Юридическое сопровождение арбитражных процессов, подготовка возражений по актам выездных налоговых проверок

- ✓ досудебные процедуры
- ✓ судебное представительство, включая подготовку искового заявления
- ✓ проведение судебно-экономических экспертиз

Составление договоров и иных документов

- ✓ все виды договоров, должностные инструкции, внутренние положения организации

Бухгалтерское обслуживание

- ✓ ведение бухгалтерского и налогового учёта в полном объёме и составление отчётности
- ✓ выполнение функций главного бухгалтера

Консультации и консалтинговые проекты

- ✓ консультирование по вопросам бухгалтерского, налогового, трудового, валютного и таможенного законодательства
- ✓ разработка специальных проектов в сфере бухгалтерского, налогового и инвестиционного консалтинга

Бесплатное сопровождение налоговых проверок

- ✓ консультирование в режиме Горячей линии
- ✓ экспертиза актов



СОДЕРЖАНИЕ

ОТ СОСТАВИТЕЛЯ.....	4
ПРИНЯТЫЕ СОКРАЩЕНИЯ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ.....	5
1. УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА.....	7
1.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ.....	7
1.2. ПРИМЕР ПРИКАЗА ОБ УТВЕРЖДЕНИИ УЧЁТНОЙ ПОЛИТИКИ.....	8
1.3. УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА.....	9
1.4. УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ НАЛОГОВОГО УЧЁТА.....	28
2. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ПБУ 22/2010 «ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ И ОТЧЁТНОСТИ».....	38
2.1. ЧТО ЯВЛЯЕТСЯ ОШИБКОЙ?.....	38
2.2. ЧТО НЕ ЯВЛЯЕТСЯ ОШИБКОЙ?.....	39
2.3. СУЩЕСТВЕННЫЕ И НЕСУЩЕСТВЕННЫЕ ОШИБКИ.....	39
3. ПОРЯДОК ИСПРАВЛЕНИЯ ОШИБОК.....	40
3.1. НЕСУЩЕСТВЕННЫЕ ОШИБКИ.....	42
3.2. СУЩЕСТВЕННЫЕ ОШИБКИ.....	44
3.3. ЕСЛИ НЕВОЗМОЖНО ОПРЕДЕЛИТЬ ВЛИЯНИЕ СУЩЕСТВЕННОЙ ОШИБКИ.....	55

**Материалы подготовлены
специалистами ЗАО «Что делать Аудит»**



ОТ СОСТАВИТЕЛЯ

Уважаемые коллеги, здравствуйте!

Пожалуй, не погрешит против истины утверждение о том, что составление финансовой отчётности является главной задачей бухгалтера любой организации. В то же время, ожидая от сотрудников качественного выполнения этого дела, равно как и любого другого, невозможно не учитывать человеческий фактор и не брать в расчёт тот факт, что не ошибается только тот, кто не работает. Ошибки в бухгалтерском учёте – зачастую неизбежная составляющая трудоёмкого процесса его составления, и обстоятельства, приведшие к их допущению, как правило, различны. Помимо неточностей в вычислениях или неправильной оценки фактов хозяйственной деятельности организации, причиной ошибки может стать фактор, никак не зависящий от составляющего отчётность бухгалтера. Например, опубликование разъяснений налоговых органов по определённому вопросу или недоступность на момент отражения в бухгалтерском учёте тех или иных фактов хозяйственной деятельности компании. Тем не менее, что бы ни привело к возникновению ошибки, её необходимо будет исправить именно составителю отчётности.

Раньше ни одним нормативным документом не затрагивался вопрос о порядке исправления ошибок, допущенных в бухгалтерской отчётности: не был установлен ни порядок корректировки отчётов, ни – тем более – составлена классификация допущенных в них ошибок. В новом ПБУ 22/2010 впервые как дано определение ошибки, так и прописаны пути её исправления в зависимости от класса, к которому принадлежит та или иная неточность, допущенная бухгалтером. Таким образом, он прописывает и определяет очень важные стороны вопроса, которых не касались прежние нормативы. В таком деле, как бухгалтерия, писанные правила, разумеется, лучше неписанных, а потому изменения, хотя и требуют времени на то, чтобы разобраться в них, в целом, приветствуются.

Наша практическая разработка предоставляет наглядный пример исправления ошибок, позволяя справиться с ними, избежав их возможных финансовых последствий. Разумеется, опытные бухгалтеры и ранее имели свои способы решения возникающих проблем, но надеемся, что как новичкам, так и искушённым экономистам будут полезны наши советы.

В данной разработке мы подробно разъясняем, что является и что не является ошибкой согласно новому ПБУ 22/2010. Поясняет, каковы критерии существенных и несущественных ошибок. Для удобства работы с нормативной разработкой мы вынесли в отдельную главу пошаговый алгоритм исправления ошибок, обрисовав пути их решения на примерах.

Если при использовании практической разработки у Вас появились вопросы или замечания, свяжитесь с нами по телефонам: (495) 784-77-37; (812) 334-44-88. или напишите: audit@4dk.ru; audit@spb.4dk.ru.

Мы будем рады получить любой отклик, свидетельствующий о Вашей заинтересованности в нашей работе.



ПРИНЯТЫЕ СОКРАЩЕНИЯ нормативных документов

Нормативный документ	Сокращённо
Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте»	Закон № 129-ФЗ
Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» ПБУ 1/2008, утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н	ПБУ 1/2008
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008, утв. Приказом Минфина РФ от 24 октября 2008 г. № 116н	ПБУ 2/2008
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утв. Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н	ПБУ 3/2006
Положение по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» ПБУ 4/99, утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н	ПБУ 4/99
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 г. № 44н	ПБУ 5/01
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01, утв. Приказом Минфина России от 30.03.2001 г. № 26н	ПБУ 6/01
Положение по бухгалтерскому учёту «События после отчётной даты» ПБУ 7/98, утв. Приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н	ПБУ 7/98
Положение по бухгалтерскому учёту «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010, утв. Приказом Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н	ПБУ 8/2010
Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н	ПБУ 9/99
Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н	ПБУ 10/99
Положение по бухгалтерскому учёту «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008, утв. Приказом Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н	ПБУ 11/2008
Положение по бухгалтерскому учёту «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010, утв. Приказом Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н	ПБУ 12/2010
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт государственной помощи» ПБУ 13/2000, утв. Приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н	ПБУ 13/2000
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утв. Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н	ПБУ 14/2007
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008, утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 107н	ПБУ 15/2008
Положение по бухгалтерскому учёту «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02, утв. Приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н	ПБУ 16/02



Нормативный документ	Сокращённо
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н	ПБУ 17/02
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н	ПБУ 18/02
Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт финансовых вложений» ПБУ 19/02, утв. Приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н	ПБУ 19/02
Положение по бухгалтерскому учёту «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утв. Приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н	ПБУ 20/03
Положение по бухгалтерскому учёту «Изменение оценочных значений» ПБУ 21/2008, утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н	ПБУ 21/2008
Положение по бухгалтерскому учёту «Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности» ПБУ 22/2010, утв. Приказом Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н	ПБУ 22/2010
Положение по бухгалтерскому учёту «Отчёт о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, утв. Приказом Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н	ПБУ 23/2011
Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н	Приказ № 34н
Приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчётности организаций»	Приказ № 66н
Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49	Методические указания по инвентаризации
Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1	Классификация основных средств
План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н	План счетов
Методические указания по бухгалтерскому учёту специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утв. Приказом Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н	Методические указания по учёту инструмента, спецодежды
Методические указания по бухгалтерскому учёту материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н	Методические указания по учёту МПЗ



1. УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА

1.1. Общие положения

Учётная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учёта организации, и утверждается руководителем организации (п. 2 ст. 7 Закона № 129-ФЗ, п. 4 ПБУ 1/2008).

Ответственность за организацию бухгалтерского учёта в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несёт руководитель организации (п. 1 ст. 6 и Закона № 129-ФЗ).

Под учётной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учёта – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 1/2008).

Согласно п. 7 ПБУ 1/2008 при формировании учётной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учёта осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учёту.

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учёта, то при формировании учётной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учёту, а также МСФО.

В учётной политике утверждаются (п. 4 ПБУ 1/2008):

- *рабочий план счетов бухгалтерского учёта, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учёта в соответствии с требованиями своевременности и полноты учёта и отчётности;*
- *формы первичных учётных документов, регистров бухгалтерского учёта, а также документов для внутренней бухгалтерской отчётности;*
- *порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;*
- *способы оценки активов и обязательств;*
- *правила документооборота и технология обработки учётной информации;*
- *порядок контроля за хозяйственными операциями;*
- *другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учёта.*

Принятая организацией учётная политика подлежит применению последовательно от одного отчётного года к другому (допущение последовательности применения учётной политики).

Способы ведения бухгалтерского учёта, избранные организацией при формировании учётной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.



Вновь созданная организация, организация, возникающая в результате реорганизации, оформляет избранную учётную политику в соответствии с настоящим Положением не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учётная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Изменения в учётную политику вносятся в случаях (п. 10 ПБУ 1/2008):

- изменения законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учёту;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учёта;
- существенного изменения условий хозяйствования (реорганизация, изменение видов деятельности и т. п.).

Изменения в порядке учёта отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляются (ст. 313 НК РФ):

- в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учёта;
- в случае осуществления налогоплательщиком новых видов деятельности.

1.2. Пример приказа об утверждении учётной политики

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «XXX»

111111, г., ул. _____, д. ____

ПРИКАЗ № ____ от XX.12.201X.

Об учётной политике организации на 201_ год

На основании и в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте», Положением по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждённым Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 г. № 106н, Положением по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждённым Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, Положениями по ведению бухгалтерского учёта, а также Налоговым кодексом Российской Федерации

ПРИКАЗЫВАЮ:

Утвердить на 201_год учётную политику для целей бухгалтерского учёта (Приложение 1).

Утвердить на 201_ год учётную политику для целей налогового учёта (Приложение 2).

Генеральный директор

ООО «XXX»

И.И. Иванов _____



1.3. Учётная политика для бухгалтерского учёта

№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
Организационный раздел			
1	Организация бухгалтерского учёта	п. 2 ст. 6 Закона № 129-ФЗ	Ведение бухгалтерского учёта осуществляется:
			- бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером
			- специализированной организацией на договорных началах
			- руководителем организации
2	Рабочий план счетов бухгалтерского учёта	п. 3 ст. 6 Закона № 129-ФЗ	При осуществлении бухгалтерского учёта используется План счетов, утверждённый Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. <i>Рабочий план счетов прилагается к учётной политике</i>
3	Регистры бухгалтерского учёта	ст. 10 Закона № 129-ФЗ	Бухгалтерский учёт ведётся:
			- по Журнально-ордерной форме
			- по Мемориально-ордерной форме
			- при помощи компьютерной программы. <i>Указывается название конкретной программы</i>
4	Формы первичных документов	п. 4 ПБУ 1/2008, п. 2 ст. 6 Закона № 129-ФЗ	В качестве Приложения приводятся:
			<i>Унифицированные формы</i>
			<i>Разработанные самостоятельно формы документов, не предусмотренные в альбомах унифицированных форм</i>
5	Документы для внутренней бухгалтерской отчётности	п. 2 ст. 6 Закона № 129-ФЗ	<i>В качестве Приложения приводятся применяемые формы</i>
6	Правила документооборота и технология обработки учётной информации	Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учёте, утв. Приказом Минфина СССР от 29.07.1983 г. № 105	Приводится график документооборота (пример графика приведён в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учёте)



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
7	Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов	п. 3 ст. 9 Закона № 129-ФЗ	Указывается:
			Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учётных документов
			Перечень утверждается отдельным приказом по организации
8	Перечень лиц (должностей), имеющих право получать денежные средства под отчёт. Порядок, размер и сроки выдачи денежных средств под отчёт	п. 11 Порядка ведения кассовых операций в РФ (утв. Решением Совета директоров Банка России 22.09.1993 г. № 40)	Указывается:
			Перечень лиц, имеющих право получать денежные средства под отчёт, и Порядок, размер и сроки выдачи денежных средств под отчёт
			Перечень лиц, имеющих право получать денежные средства под отчёт, и Порядок, размер и сроки выдачи денежных средств под отчёт утверждаются отдельными приказами по организации
9	Проведение инвентаризации имущества и обязательств	ст. 12 Закона № 129-ФЗ	Инвентаризации подлежит всё имущество организации независимо от места нахождения и все виды обязательств. Инвентаризация проводится в соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учёте. Инвентаризация основных средств проводится не реже одного раза в три года
10	Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций	п. 25 Приказа № 34н	Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций производится:
			- в рублях и копейках
			- в рублях с отнесением возникающих разниц на финансовые результаты
11	Порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учёта	п. 3 ст. 1 Закона № 129-ФЗ, п. 8 Приказа № 34н	Приводится описание системы внутреннего контроля либо решение об учреждении службы внутреннего аудита, другие управленческие решения



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
12	Критерий существенности информации в бухгалтерской отчётности	п. 9, 10, 11, 25 ПБУ 4/99	<p>Уровень существенности устанавливается:</p> <ul style="list-style-type: none">- в отношении существенного изменения содержания и форм бухгалтерского баланса, отчёта о прибылях и убытках и пояснений, что допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности (п. 9 ПБУ 4/99);- в отношении существенных корректировок данных за период, предшествующий отчётному, в случае их несопоставимости с данными за отчётный период (п. 10 ПБУ 4/99);- в отношении показателей об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях;- в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов её деятельности (п. 11 ПБУ 4/99);- в отношении существенных отступлений от действующих в РФ правил бухгалтерского учёта и отчётности (п. 25 ПБУ 4/99). <p>Существенной признаётся:</p> <ul style="list-style-type: none">- сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5 % <p>- информация, нераскрытие которой может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчётной информации. Решение о признании показателя существенным принимается главным бухгалтером на основании количественной и качественной оценки характера и конкретных обстоятельств его возникновения</p>
13	Методика ведения раздельного учёта доходов, расходов, основных средств и др. показателей при совмещении разных режимов налогообложения (общий и ЕНВД, ЕСХН)		Разрабатывается с учётом специфики финансово-хозяйственной деятельности Клиента



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
14	Способ представления бухгалтерской отчётности пользователям	п. 6 ст. 13 Закона № 129-ФЗ	Бухгалтерская отчётность представляется:
			- на бумажных носителях
			- в электронном виде
Учёт основных средств			
15	Переоценка основных средств	п. 15 ПБУ 6/01	Переоценка основных средств: - производится ежегодно
			- производится регулярно, с периодичностью, позволяющей отражать объекты основных средств в бухгалтерском учёте и отчётности по стоимости, существенно не отличающейся от текущей (восстановительной) стоимости. Периодичность переоценки устанавливается приказом руководителя организации, но не чаще, чем один раз в год с учётом изменения рыночных цен объектов основных средств
			- не производится
16	Переоценка основных средств	п. 15 ПБУ 6/01	Производится переоценка группы однородных объектов – (указать)
			Производится переоценка всех основных средств
17	Утверждение способа начисления амортизации по основным средствам	п. 18, 19 ПБУ 6/01	Начисление амортизации основных средств производится:
			- линейным способом
			- способом уменьшаемого остатка <i>Этот способ предполагает исчисление годовой суммы амортизационных отчислений исходя из остаточной стоимости основного средства на начало отчётного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования и коэффициента не выше 3. Конкретный размер коэффициента организация устанавливает и закрепляет его в учётной политике</i>
			- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования
			- способом списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ)



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
18	Определение срока полезного использования основных средств	Классификация основных средств	Срок полезного использования основных средств определяется в соответствии с Классификацией основных средств В соответствии с критериями п. 20 ПБУ 6/01
19	Учёт основных средств со сроком полезного использования более 12 мес. и стоимостью не более 40 000 руб.	абз. 4 п. 5 ПБУ 6/01	Основные средства со сроком полезного использования более 12 мес. и стоимостью не более 40 000 руб. учитываются: - в составе основных средств
Учёт подрядных работ			
20	Учёт предвиденных расходов в ходе выполнения работ по строительству	п. 12 ПБУ 2/2008	Учёт предвиденных расходов в ходе выполнения работ по строительству осуществляется: - по мере их возникновения в процессе выполнения работ по строительству (по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах, по разборке оборудования из-за дефектов антикоррозийной защиты и т. п.) - путём образования резерва на покрытие предвиденных расходов (на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт созданного объекта и т. п.)
21	Способ распределения косвенных расходов между договорами	п. 13 ПБУ 2/2008	Косвенные расходы распределяются: - путём расчётов с использованием сметных норм и расценок, отражающих современный уровень производственных, технологических и организационных нормативов в строительстве - другим методом ... (указать)
22	Способ определения степени завершенности работ	п. 20 ПБУ 2/2008	Завершённость работ определяется: - по доле выполненного на отчётную дату объёма работ в общем объёме работ по договору - по доле понесённых на отчётную дату расходов в расчётной величине общих расходов по договору



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
23	Порядок определения доли при выборе способа определения степени завершенности подрядных работ «по доле выполненного на отчетную дату объёма работ в общем объёме работ по договору»	п. 20 ПБУ 2/2008	При выборе способа определения степени завершенности подрядных работ «по доле выполненного на отчетную дату объёма работ в общем объёме работ по договору» доля определяется:
			- путём экспертной оценки объёма выполненных работ
			- путём подсчёта объёма выполненных работ в натуральном выражении (в километрах дорожного полотна, кубометрах бетона и т. п.) в общем объёме работ по договору
- иным способом			
24	Порядок определения доли при выборе способа определения степени завершенности подрядных работ «по доле понесённых на отчетную дату расходов в расчётной величине общих расходов по договору»	п. 20 ПБУ 2/2008	При выборе способа определения степени завершенности подрядных работ «по доле понесённых на отчетную дату расходов в расчётной величине общих расходов по договору» доля определяется:
			- путём подсчёта понесённых расходов в натуральном измерителе в расчётной величине общих расходов по договору в том же измерителе
			- путём подсчёта понесённых расходов в стоимостном измерителе в расчётной величине общих расходов по договору в том же измерителе
- иным способом			
Учёт спецодежды и спецоснастки			
25	Порядок учёта специнструмента/ приспособлений/ оборудования	п. 9 Методических указаний по учёту инструмента/ спецодежды	Специнструмент/приспособления/оборудование учитывается:
			- в составе основных средств
			- в составе материально-производственных запасов



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
26	Способ списания стоимости спецодежды	п. 21, п. 26 Методических указаний по учёту инструмента/ спецодежды	Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 мес., списывается:
			- единовременно в Дт счетов учёта затрат в момент её передачи сотрудникам организации
			- линейным способом в течение срока полезного использования
27	Способ погашения стоимости по группе однородных объектов спецодежды	п. 24 Методических указаний по учёту инструмента/ спецодежды	Погашение стоимости по группе однородных объектов специальной оснастки в течение срока полезного использования производится:
			- способом списания стоимости пропорционально объёму выпущенной продукции (работ, услуг)
			- линейным способом
28	Способ погашения стоимости спецодежды	п. 25 Методических указаний по учёту инструмента/ спецодежды	Погашение стоимости спецодежды, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве осуществляется:
			- единовременно в момент передачи в производство (эксплуатацию)
			- пропорционально объёму выпущенной продукции (работ, услуг)
			- линейным способом
Учёт нематериальных активов (НМА)			
29	Определение срока полезного использования для отдельных видов НМА	п. 25 ПБУ 14/2007	Срок полезного использования определяется исходя из ... (указывается количество продукции или иной натуральный показатель объёма работ, ожидаемый к получению в результате использования активов этого вида) для следующих НМА:
			- указать виды НМА



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
30	Способ начисления амортизации по НМА	п. 28, пп. «б» п. 29 ПБУ 14/2007	Начисление амортизации по НМА производится:
			- линейным способом
			- способом уменьшаемого остатка <i>При этом способе сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах. Конкретный размер коэффициента организация устанавливает и закрепляет его в учётной политике</i>
- способом списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ, услуг)			
31	Переоценка НМА	п. 17 ПБУ 14/2007	Переоценка НМА:
			- производится один раз в год
			- производится один раз в два года/или иное
- не производится			
32	Проверка НМА на обесценение	п. 22 ПБУ 14/2007	Проверка НМА на обесценение в порядке, определённом МСФО:
			- осуществляется
			- не осуществляется
Учёт НИОКР			
33	Способ списания расходов на НИОКР	п. 11 ПБУ 17/02	Списание расходов на НИОКР производится:
			- линейным способом
			- пропорционально объёму продукции (работ, услуг)



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
Учёт МПЗ			
34	Оценка приобретаемых МПЗ	п. 5 ПБУ 5/01, п. 80 Методических указаний по учёту МПЗ	Оценка приобретаемых материалов производится:
			- по фактическим расходам на приобретение - по учётным ценам <i>В качестве учётной цены можно применять:</i> <i>а) договорную цену;</i> <i>б) фактическую себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчётного периода (отчётного года);</i> <i>в) планово-расчётную цену;</i> <i>г) среднюю цену группы</i>
35	Выбор способа учёта приобретения МПЗ	План счетов	Учёт приобретаемых МПЗ производится:
			- с использованием счетов 15 и 16 - без использования счетов 15 и 16
36	Способ определения себестоимости списываемых МПЗ	п. 16 ПБУ 5/01	Списание МПЗ производится:
			- по себестоимости каждой единицы
			- по средней себестоимости - по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО)
37	Учёт транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)	п. 83 Методических указаний по учёту МПЗ	ТЗР учитываются:
			- на отдельном счёте «Заготовление и приобретение материалов»
			- на отдельном субсчёте к счёту «Материалы» - в составе себестоимости приобретаемых материалов (прямым методом)



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
38	Способ списания ТЗР и отклонений в стоимости материалов	п.п. 86 – 88 Методических указаний по учёту МПЗ	ТЗР и отклонения в стоимости материалов подлежат списанию:
			- методом среднего процента
			- упрощённым методом: а) при небольшом удельном весе ТЗР или величины отклонений (не более 10 % к учётной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на счёт «Основное производство», «Вспомогательное производство» и на увеличение стоимости проданных материалов; б) удельный вес ТЗР или величины отклонений (в процентах к учётной стоимости материала) может округляться до целых единиц (т. е. без десятичных знаков); в) в течение текущего месяца ТЗР или величина отклонений могут распределяться исходя из удельного веса (в процентах к учётной стоимости соответствующих материалов), сложившегося на начало данного месяца; г) ТЗР или величина отклонений могут распределяться пропорционально их удельному весу (нормативу), закреплённому в плановых (нормативных) калькуляциях, к учётной стоимости используемых материалов; д) ТЗР или отклонения могут ежемесячно (в отчётном периоде) полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов, если их удельный вес (в процентах к договорной (учётной) стоимости материалов) не превышает 5 процентов
39	Учёт готовой продукции	п. 59 Приказа № 34н	Готовая продукция учитывается:
			- по фактической производственной себестоимости
			- по нормативной производственной себестоимости - по прямым статьям затрат
40	Учёт выпуска готовой продукции (работ, услуг)	План счетов	Учёт готовой продукции производится:
			- с использованием счёта 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - без использования счёта 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
41	Оценка приобретаемых товаров	п. 6, п. 13 ПБУ 5/01	Учёт товаров ведётся:
			- по покупным ценам
			- по фактической себестоимости
			- по продажным ценам (для организаций розничной торговли)
42	Оценка приобретаемой тары	п. 166, п. 176 Методических указаний по учёту МПЗ	Учёт тары ведётся:
			- по покупным ценам
			- по фактической себестоимости
			- по учётным ценам
Учёт расходов			
43	Порядок списания общехозяйственных расходов (Дт 26)	План счетов, п. 9 ПБУ 10/99	Общехозяйственные расходы, учтённые на счёте 26, списываются:
			- в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (выбрать варианты)
			- в дебет счёта 90 «Продажи» в качестве условно-постоянных
44	Порядок отражения в учёте расходов, признанных расходами будущих периодов	п. 18, 19 ПБУ 10/99	<i>Закрепляется перечень расходов, признаваемых расходами будущих периодов, учитываемых на счёте 97, и определяется порядок их списания, а также отражения в отчётности.</i> Например: «Фиксированный разовый платёж за право использования результатов интеллектуальной деятельности отражается в составе расходов будущих периодов в соответствии с п. 39 ПБУ 14/2007 и списывается равномерно в течение срока действия договора. В балансе данные расходы отражаются в составе прочих оборотных активов»



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
45	Учёт отдельных видов расходов	п. 5, п. 11 ПБУ 10/99	Расходы, связанные с предоставлением во временное пользование активов, и расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, подлежат включению:
			- в состав расходов по обычным видам деятельности
			- в состав прочих расходов
46	Учёт полуфабрикатов собственного производства	План счетов	Полуфабрикаты собственного производства учитываются:
			- в составе незавершённого производства на счёте 20 «Основное производство»
			- обособленно на счёте 21 «Полуфабрикаты собственного производства»
47	Оценка незавершённого производства в массовом и серийном производстве	п. 64 Приказа № 34н	Незавершённое производство оценивается:
			- по фактической производственной себестоимости
			- по нормативной производственной себестоимости
			- по прямым статьям затрат
			- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов
48	Порядок отражения в учёте расходов, признанных расходами будущих периодов	п. 18, 19 ПБУ 10/99	Расходы на продажу списываются:
			- полностью – в качестве расходов на продажу текущего периода
			- частично: а) в торговых организациях расходы на транспортировку приобретённого товара распределяются между реализованным и нерезализованным товаром (если не включаются в балансовую стоимость товара) б) в производственных организациях расходы на упаковку и транспортировку продукции распределяются между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объёма, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
49	Перечень статей затрат учёта, используемых для целей управления	п. 8 ПБУ 10/99	Устанавливается перечень статей затрат, по которым производится группировка расходов для целей управленческого учёта
Учёт финансовых вложений			
50	Единица учёта финансовых вложений	п. 166, п. 176 Методических указаний по учёту МПЗ	Единицей учёта финансовых вложений является:
			- серия
			- партия
51	Порядок признания расходов, связанных с приобретением ценных бумаг в зависимости от их существенности	п. 11 ПБУ 19/02	Возможно установить критерий несущественности расходов по приобретённым ценным бумагам (в сравнении с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продажи).
			Если соответствующие суммы признаются несущественными, то такие затраты включаются в состав прочих расходов в том отчётном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учёту указанные ценные бумаги
52	Порядок корректировки стоимости финансовых вложений	п. 20 ПБУ 19/02	Стоимость финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, корректируется:
			- ежемесячно
			- ежеквартально
53	Учёт разницы между номинальной и первоначальной стоимостью долговых ценных бумаг	п. 22 ПБУ 19/02	Списание разницы между первоначальной и номинальной стоимостями ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, производится равномерно в течение срока обращения на финансовые результаты организации
			Разница между первоначальной и номинальной стоимостями ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, списывается одновременно в момент погашения ценной бумаги



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
54	Оценка долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости	п. 23 ПБУ 19/02	Расчёт оценки долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости:
			- производится
			- не производится
55	Порядок оценки финансовых вложений при выбытии, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	п. 26 ПБУ 19/02	Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, при выбытии списываются:
			- по первоначальной стоимости
			- по средней первоначальной стоимости
56	Признание дохода по финансовым вложениям	п. 34 ПБУ 19/02	Доход по финансовым вложениям признаётся:
			- доходом от обычного вида деятельности
			- прочим поступлением
Учёт доходов			
57	Порядок признания выручки от выполнения работ, оказания услуг	п. 13 ПБУ 9/99, План счетов	Выручка от выполнения работ, оказания услуг признаётся:
			- по мере готовности работы, услуги, продукции. Счёт 46 «Выполненные этапы по незавершённым работам» применяется
			- по завершении выполнения работы, оказания услуги. Счёт 46 «Выполненные этапы по незавершённым работам» не применяется
58	Признание доходов от сдачи имущества в аренду	п. 5, п. 7 ПБУ 9/99	Доходы от сдачи имущества в аренду признаются в составе:
			- доходов от обычных видов деятельности
			- прочих доходов



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
Учёт расходов по займам и кредитам			
59	Учёт процентов, начисленных на вексельную сумму у векселедателя	п. 15 ПБУ 15/2008	Проценты, начисленные на вексельную сумму, учитываются:
			- в составе прочих расходов в тех отчётных периодах, к которым относятся данные начисления
			- равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств
60	Учёт процентов и (или) дисконта по облигациям у эмитента	п. 16 ПБУ 15/2008	Проценты и дисконт по облигациям учитываются:
			- в составе прочих расходов в тех отчётных периодах, к которым относятся данные начисления
			- равномерно в течение срока действия договора
61	Выбор допущения, на котором будет основываться расчёт доли % по кредиту, использованному на разные цели, в т. ч. на инвестиции	пп. 4 п. 14 ПБУ 15/2008	Сумма процентов, подлежащая включению в стоимость инвестиционного актива, по займам, использованным и на приобретение инвестиционного актива и на другие цели, определяется:
			- пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива
			- на иных допущениях
Прочие способы и методы ведения учёта			
62	Порядок пересчёта стоимости денежных знаков в кассе и средств на банковских счетах	п. 7 ПБУ 3/2006	Производится пересчёт стоимости денежных знаков в кассе и средств на банковских счетах, выраженных в иностранной валюте по мере изменения курса
			Не производится пересчёт стоимости денежных знаков в кассе и средств на банковских счетах, выраженных в иностранной валюте по мере изменения курса



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
63	Порядок определения величины оценочных обязательств	п. 16, п. 17 ПБУ 8/2010	
	- резерв на оплату отпусков		- сумма резерва рассчитывается по каждому работнику нарастающим итогом на конец месяца по формуле: Обязательство = (среднедневная зарплата + среднедневная зарплата * тариф страховых взносов) * количество дней отпуска работника за отработанное время
			<i>- иной способ расчёта, позволяющий обоснованно оценить величину резерва, разработанный организацией</i>
	- резерв по гарантийным обязательствам		<i>- закрепляется порядок формирования резерва, разработанный организацией с учётом особенностей условий договоров</i>
	- иные оценочные обязательства, возникающие вследствие прошлых фактов хозяйственной деятельности организации		<i>- закрепляется порядок формирования резерва по иным обязательствам, разработанный организацией (в случае, если такой порядок применяется последовательно по аналогичным фактам деятельности)</i>
64	Дисконтирование величины оценочного обязательства	п. 20 ПБУ 8/2010	Оценочное обязательство дисконтируется:
			- если предполагаемый срок его исполнения превышает 12 месяцев после отчётной даты
			- если предполагаемый срок его исполнения превышает (<i>указать меньший срок</i>) после отчётной даты
65	Ставка дисконтирования	п. 20 ПБУ 8/2010	- принимается равной ставке рефинансирования, устанавливаемой ЦБ РФ
			- устанавливается иной метод расчёта, отвечающий требованиям ПБУ 8/2010



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
66	Создание резерва сомнительных долгов	п. 70 Приказа № 34н	Закрепляется порядок расчёта величины резерва
67	Перечень сегментов	п. 6 ПБУ 12/2010*	Устанавливается перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчётности
68	Способ распределения доходов, расходов, активов и обязательств между отчётными сегментами	п. 19 ПБУ 12/2010*	Способ распределения между отчётными сегментами доходов, расходов, активов и обязательств, относящихся к двум и более отчётным сегментам, зависит от характера объектов учёта, видов деятельности организации, степени обособленности отчётных сегментов
69	Метод учёта бюджетных средств	п. 7 ПБУ 13/2000,	Учёт бюджетных средств производится:
			- по мере возникновения целевого финансирования и задолженности по этим средствам
70	Метод учёта остатка средств целевого финансирования в бухгалтерском балансе	п. 20 ПБУ 13/2000,	- по мере фактического поступления ресурсов
			Учёт остатка средств целевого финансирования производится:
Учёт налога на прибыль			
71	Порядок формирования постоянных и временных разниц	п. 3 ПБУ 18/02	Постоянные и временные разницы формируются:
			- на основании первичных учётных документов непосредственно на счетах бухгалтерского учёта
72	Отражение в бухгалтерском балансе сумм отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства	п. 19 ПБУ 18/02	- в ином порядке
			Отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство учитываются в бухгалтерском балансе:
			- свёрнуто (сальдо)
			- развёрнуто

* ПБУ 12/2010 обязательно к применению организациями – эмитентами публично размещаемых ценных бумаг; иные организации применяют указанное Положение в случае принятия ими решения о раскрытии информации по сегментам в бухгалтерской отчётности.



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
73	Способ определения величины текущего налога на прибыль	п. 22 ПБУ 18/02	Текущий налог на прибыль определяется:
			- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учёте в соответствии с пп. 20 и 21 ПБУ 18/02
			- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль
Отчёт о движении денежных средств			
74	Классификация финансовых вложений	п. 23 ПБУ 23/2011	Закрепляется подход для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений
75	Отражение денежных потоков	п. 23 ПБУ 23/2011	Закрепляется: - классификация денежных потоков, не поименованных в п.п. 9-11 ПБУ 23/2011; - перечень денежных потоков, отражаемых свёрнуто
76	Порядок пересчёта в рубли величины денежных потоков в валюте	п.п. 18, 23 ПБУ 23/2011	Пересчёт в рубли производится по курсу ЦБ РФ на дату платежа
			Пересчёт в рубли производится по среднему курсу, исчисленному за месяц (иной более короткий срок) при несущественном изменении курса ЦБ РФ
Для субъектов малого предпринимательства			
77	Применение ПБУ 8/2010	п. 3 ПБУ 8/2010	ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»:
			- применяется
			- не применяется
78	Применение ПБУ 2/2008	п. 2.1 ПБУ 2/2008	ПБУ 2/2008 «Учёт договоров строительного подряда»:
			- применяется
			- не применяется
79	Применение ПБУ 11/2008	п. 3 ПБУ 11/2008	ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»:
			- применяется
			- не применяется



№	Объект учётной политики	Ссылка на нормативный документ	Возможные варианты и способы ведения бухгалтерского учёта
80	Применение ПБУ 18/02	п. 2 ПБУ 18/02	ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль»:
			- применяется
			- не применяется
81	Применение ПБУ 16/02	п. 3.1 ПБУ 16/02	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»:
			- применяется
			- не применяется
82	Формы бухгалтерской отчётности для субъектов малого предпринимательства	п. 6 Приказа № 66н	Бухгалтерская отчётность формируется по упрощённой системе: - в бухгалтерский баланс и отчёт о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям); - в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчёту о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация
			Бухгалтерская отчётность формируется в общем порядке
83	Применение ретроспективного пересчёта существенных ошибок, выявленных в отчётности	п. 9 ПБУ 22/2010	Ретроспективный пересчёт существенных ошибок предшествующего отчётного года, выявленных после утверждения бухгалтерской отчётности:
			- применяется
			- не применяется



1.4. Учётная политика для налогового учёта

№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ			
<i>Общие положения</i>			
1	Порядок ведения налогового учёта	ст. 313	Налоговый учёт ведётся:
			- в регистрах налогового учёта, указанных в Приложении №__ к настоящей Учётной политике
2	Метод признания доходов и расходов	ст. 271, 272, 273	Признание доходов и расходов производится:
			- методом начисления
			- кассовым методом
3	Порядок уплаты ежемесячных авансовых платежей (с уведомлением налогового органа до 31.12.2010)	пп. 2 ст. 286	Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются:
			- исходя из суммы аванса за предыдущие отчётные периоды
			- исходя из фактически полученной прибыли с начала года
<i>Для организаций, имеющих обособленные подразделения</i>			
4	Показатель, используемый для расчёта налога на прибыль по обособленным подразделениям	п. 2 ст. 288	Для расчёта налога на прибыль по обособленным подразделениям применяется показатель:
			- среднесписочной численности работников
5	Распределение прибыли по обособленным подразделениям, если они находятся на территории одного субъекта РФ	п. 2 ст. 288	Распределение прибыли по каждому обособленному подразделению, находящемуся на территории одного субъекта РФ:
			- производится
			- не производится



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
<i>Амортизация</i>			
6	Метод начисления амортизации	п. 1 ст. 259	Начисление амортизации производится:
			- линейным методом
			- нелинейным методом
7	Применение к основной норме амортизации специальных повышающих коэффициентов	пп. 1,2,3 ст. 259.3	Специальные повышающие коэффициенты к основной норме амортизации:
			- применяются (указать размер коэффициента)
			- не применяются
8	Начисление амортизации по нормам ниже, чем установлены гл. 25	п. 4 ст. 259.3	Применение понижающих норм амортизации:
			- производится (указать размер нормы)
			- не производится
9	Порядок определения нормы амортизации по основным средствам, бывшим в эксплуатации	п. 7 ст. 258	Норма амортизации по основным средствам, бывшим в эксплуатации, определяется:
			- с учётом срока эксплуатации предыдущими собственниками
			- без учёта срока эксплуатации предыдущими собственниками
10	Порядок учёта амортизационной премии по расходам на капитальные вложения	п. 9 ст. 258	Амортизационная премия:
			- применяется не более 10 % (не более 30 % в отношении основных средств, относящихся к 3-7 амортизационным группам)
			- не применяется
<i>Материальные расходы</i>			
11	Метод оценки сырья и материалов при их списании	п. 8 ст. 254	Списание материалов производится:
			- по стоимости единицы запасов
			- по средней стоимости
			- ФИФО
			- ЛИФО



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
12	Порядок формирования стоимости товаров	ст. 320	Формирование стоимости товаров производится:
			- с учётом расходов по приобретению товаров
			- без учёта расходов по приобретению товаров
13	Методы оценки товаров при их реализации	пп. 3 п. 1 ст. 268	При реализации товаров применяется способ списания:
			- по стоимости единицы товара
			- по средней стоимости
			- ФИФО
- ЛИФО			
<i>Ценные бумаги</i>			
14	Методы оценки стоимости выбывших ценных бумаг	п. 9 ст. 280	Списание выбывших ценных бумаг осуществляется методом:
			- ФИФО
			- по стоимости единицы
15	Метод оценки расчётной стоимости акции (в отношении ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг)	п. 6 ст. 280, п. 20 Приказа ФСФР от 09.11.2010 № 10-66/пз-н	Расчётная стоимость акции (в отношении ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг) определяется:
			- как цена, рассчитанная исходя из существующих на рынке ценных бумаг цен этой ценной бумаги (согласно п. 4 Приказа ФСФР)
			- как цена ценной бумаги, рассчитанная по правилам, предусмотренным пунктами 5–19 Приказа ФСФР
- с привлечением оценщика			



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
<i>Расходы</i>			
16	Метод определения предельной величины процентов, признаваемых расходом	п. 1 ст. 269	Предельная величина процентов, признаваемых расходом, определяется как: - проценты, которые существенно не отклоняются от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях
			- предельная величина процентов принимается равной ставке рефинансирования ЦБ, увеличенной в 1,8 раза (с 01.01.2011 г. по 31.12.2012 г.), – при оформлении кредита в рублях и равной произведению ставки рефинансирования ЦБ на коэффициент 0,8 (с 01.01.2011 г. по 31.12.2012 г.) – по обязательствам в иностранной валюте
17	Учёт расходов, связанных с процедурой участия в конкурсе при заключении лицензионного соглашения на право пользования недрами (лицензия)	п. 1 ст. 325	Расходы, связанные с процедурой участия в конкурсе при заключении лицензионного соглашения на право пользования недрами (лицензия): - формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается в составе нематериальных активов
			- учитывается в составе прочих расходов в течение 2-х лет
18	Перечень прямых расходов	п. 1 ст. 318	Приводится перечень прямых расходов, к которым могут быть отнесены: - материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 настоящего Кодекса; - расходы на оплату труда персонала, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; - суммы начисленной амортизации и другие



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
19	Порядок распределения прямых расходов на незавершённое производство (НЗП) и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)	п. 1 ст. 319	Приводится порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию. Например, прямые расходы можно распределять: <ul style="list-style-type: none">- пропорционально количеству или стоимости сырья и материалов в НЗП и готовой продукции;- пропорционально человеко-часам;- по фактическим затратам (при единичном производстве продукции) и др.
20	При наличии затрат, которые с равными основаниями могут относиться одновременно к нескольким группам расходов	п. 4 ст. 252	Приводится группа расходов, в которую будут включаться такие расходы
21	Порядок признания прямых расходов (для налогоплательщиков, оказывающих услуги)	п. 2 ст. 318	Прямые расходы признаются:
			<ul style="list-style-type: none">- в качестве расходов текущего отчётного (налогового) периода по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которой они учтены- в полном объёме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчётного налогового) периода
22	Порядок признания расходов на приобретение права на земельные участки	пп. 1 п. 3 ст. 264.1	Расходы на приобретение земельных участков признаются:
			<ul style="list-style-type: none">- равномерно в течение срока, который налогоплательщик определяет самостоятельно (не менее 5 лет)
			<ul style="list-style-type: none">- расходами отчётного (налогового) периода в размере, не превышающем 30 % налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы
			<ul style="list-style-type: none">- формируют стоимость лицензионного соглашения (лицензии), которая учитывается в составе нематериальных активов- учитывается в составе прочих расходов в течение 2-х лет

№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
23	<p>Дата признания внереализационных и прочих расходов в виде:</p> <ul style="list-style-type: none"> - сумм комиссионных сборов; - расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (услуги); - арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; - иных подобных расходов 	пп. 3 п. 7 ст. 272	<p>Внереализационные и прочие расходы признаются:</p>
			<ul style="list-style-type: none"> - по дате расчётов в соответствии с условиями договоров
			<ul style="list-style-type: none"> - по дате предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для проведения расчётов
- на последнее число отчётного (налогового) периода			
<i>Доходы</i>			
24	<p>Дата признания внереализационных доходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - от сдачи имущества в аренду; - в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности; - в виде иных аналогичных доходов 	пп. 3 п. 4 ст. 271	<p>Внереализационные и прочие доходы признаются:</p>
			<ul style="list-style-type: none"> - по дате расчётов в соответствии с условиями договоров
			<ul style="list-style-type: none"> - по дате предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для проведения расчётов
- на последнее число отчётного (налогового) периода			
25	<p>Порядок признания дохода от реализации работ (услуг) по производству с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом</p>	п. 2 ст. 271, ст. 316	<p>Доход от реализации по производству с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, в случае если условиями заключённых договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), распределяется следующим образом...</p> <p>Например, доход определяется:</p> <ul style="list-style-type: none"> - пропорционально доле фактических расходов отчётного периода в общей сумме расходов, предусмотренных в смете; - исходя из фактически выполненного объёма работ на конец отчётного или налогового периода; - исходя из принципа равномерности – доходы распределяются равномерно в течение всего срока действия договора и др.



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
<i>Резервы</i>			
26	Резервы предстоящих расходов и платежей	ст. 266	Резервы по сомнительным долгам:
			- создаются
			- не создаются
27		ст. 267	Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию:
			- создаётся (<i>указывается предельный размер отчислений</i>)
			- не создаётся
28		ст. 260, ст. 324	Резерв на ремонт основных средств:
			- создаётся (<i>указывается норматив отчислений</i>)
			- не создаётся
29	ст. 324.1	Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков (аналогично резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет):	
		- создаётся (<i>указывается способ резервирования, предельная сумма отчислений и ежемесячный % отчислений</i>)	
			- не создаётся
НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ			
30	Порядок ведения отдельного учёта облагаемых и необлагаемых операций, Порядок организации отдельного учёта по товарам (работам, услугам), используемым для осуществления облагаемых и необлагаемых операций	п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170	<i>Приводится методика отдельного учёта</i>



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
31	Момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых свыше шести месяцев, в случае получения предоплаты	п. 13 ст. 167	Налоговая база при длительном производственном цикле производства определяется:
			- на день отгрузки
			- на день оплаты, частичной оплаты в счёт предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг)
32	Применение вычета за периоды, когда расходы по необлагаемым операциям не превысили 5 % от общих расходов	п. 4 ст. 170	По необлагаемым операциям к вычету подлежит:
			- вся сумма налога подлежит вычету
			- налог распределяется между затратами и расчётами с бюджетом
33	Порядок определения суммы налога, относящейся к товарам (работам, услугам), имущественным правам, приобретённым для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых облагаются по налоговой ставке 0 %	п. 10 ст. 165	<i>Приводится порядок определения суммы налога</i>
НДФЛ			
34	Формы регистров налогового учёта и порядок отражения в них сведений о выплаченных физическому лицу доходах	п. 1 ст. 230	<i>Приводится форма налогового регистра, в котором должны содержаться сведения, позволяющие идентифицировать налогоплательщика, вид выплачиваемых налогоплательщику доходов и предоставленных налоговых вычетов в соответствии с утверждёнными кодами, суммы дохода и даты их выплаты, статус налогоплательщика, даты удержания и перечисления налога, реквизиты соответствующего платёжного документа</i>



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
АКЦИЗЫ			
35	Порядок организации раздельного учёта в отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки	п. 1 ст. 190	Установить самостоятельно в соответствии со спецификой предприятия
НАЛОГ НА ДОБЫЧУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ			
36	Метод определения количества добытого полезного ископаемого	п. 2 ст. 339	Количество добытого полезного ископаемого определяется:
			- прямым методом (<i>посредством применения измерительных средств и устройств</i>)
			- косвенным методом (<i>расчётно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье</i>)
37	Порядок признания расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля на данном участке недр	п. 1 ст. 343.1	Расходы, связанные с обеспечением безопасных условий и охраны труда принимаются:
			- с использованием налогового вычета (приводится предельная величина налогового вычета и коэффициент для каждого участка недр)
			- без использования налогового вычета (в расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль)
38	Перечень расходов, связанных с обеспечением безопасных условий и охраны труда при добыче угля, учитываемых при определении налогового вычета	п. 5,6 ст. 343.1	Расходы, учитываемые при определении налогового вычета:
			Приводится перечень выбранных расходов в соответствии с Перечнем, установленным Правительством РФ



№	Объект учётной политики	НК РФ	Возможные варианты и способы ведения налогового учёта
ПРИ НАЛИЧИИ РАЗНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ			
39	Порядок ведения раздельного учёта*	п. 7 ст. 346.26	<i>Отражается порядок ведения раздельного учёта имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, подлежащей обложению ЕНВД и деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иным режимом налогообложения</i>
40		п. 8 ст. 346.18	<i>Отражается порядок ведения раздельного учёта доходов и расходов по разным налоговым режимам</i>

* Порядок ведения раздельного учёта при применении налогоплательщиками разных налоговых режимов Налоговым кодексом РФ не установлен. Организация самостоятельно разрабатывает и утверждает порядок ведения раздельного учёта. При этом применяемый способ раздельного учёта должен позволять однозначно отнести те или иные показатели к разным видам предпринимательской деятельности.



2. Методические рекомендации по применению ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности»

ПБУ 22/2010 утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 28.06.2010 г. № 63н и вступает в силу с бухгалтерской отчётности за 2010 год. ПБУ 22/2010 следует применять в отношении ошибок 2010 года и предшествующих лет, выявленных после 1 января 2010 года. При этом не имеет значения, когда именно была допущена ошибка – до официального опубликования ПБУ 22/2010 или позднее.

Стандарт не применяется кредитными организациями и государственными (муниципальными) учреждениями.

2.1. Что является ошибкой?

Согласно п. 2 ПБУ 22/2010 ошибкой является неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учёте и (или) бухгалтерской отчётности организации. Ошибки могут быть обусловлены, в частности:

1. Неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учёте и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учёту. Например, в отношении объекта основных средств, переведённого на консервацию сроком более трёх месяцев, амортизация начислялась в прежнем порядке (как до перевода на консервацию).
2. Неправильным применением учётной политики организации. Например, учётной политикой организации в отношении товарно-материальных ценностей в качестве способа оценки при выбытии установлен способ «по средней себестоимости». Организация ошибочно применяла способ оценки ФИФО.
3. Неточностями в вычислениях. Например, при расчёте себестоимости выпущенной продукции за объём выпуска ошибочно принято не 100 ед., а 1 000 ед.
4. Неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности. Например, оборудование, представляющее собой единое целое и предназначенное для выполнения определённой работы в качестве единого комплекса, учтено как отдельные объекты основных средств. В результате неверно определён срок полезного использования объекта основного средства.
5. Неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчётности. Например, нераскрытие в пояснительной записке фактов хищения, свершившихся после отчётной даты; несвоевременная передача в бухгалтерию документов, поступивших в подразделения организации.
6. Недобросовестными действиями должностных лиц организации. Например, умышленная подделка документов по отпуску материалов в производство, осуществляемая с целью сокрытия факта хищения.



2.2. Что не является ошибкой?

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учёте и (или) бухгалтерской отчётности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Вновь поступившие данные следует отражать в бухучёте в общеустановленном порядке в том месяце, когда эта информация стала известна организации. Данные бухгалтерские записи не являются исправлением ошибок, они отражают операцию, сведения о которой в данный момент поступили в организацию.

Например, если отсутствуют какие-либо документы, то является ли это ошибкой бухгалтера? С одной стороны, можно посчитать, что это пропуск в отражении факта хозяйственной деятельности. Однако ПБУ не разъясняет, что считать доступной или недоступной информацией.

В каждом конкретном случае следует определить, была ли информация доступна в отчётном году.

Например, если товарно-материальные ценности поступили на склад, а документы поставщика не получены, это следует признать ошибкой. ТМЦ следовало оприходовать как неотфактурованные поставки.

Если акт за услуги связи несвоевременно поступил в организацию, то организация не имела информации о сумме расходов за отчётный год. Самостоятельно определить объём предоставленных услуг с достаточной точностью организация не имела возможности. Это не ошибка.

В этом случае организация отражает в бухгалтерском учёте периода, в котором поступили документы, не исправление ошибки за прошлый год, а обычные бухгалтерские записи по отражению хозяйственной операции по приобретению услуг связи. Однако поскольку это расход прошлого года, то данная операция отражается проводкой Дебет 91.2 – Кредит 60.

Если акт за консультационные услуги позже поступил в организацию, а информация о стоимости услуг доступна, например, из договора, это следует признать ошибкой.

2.3. Существенные и несущественные ошибки

Прежде чем приступить к исправлению ошибки, следует определить её существенность (п. 3 ПБУ 22/2010).

Ошибка признаётся существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчётный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчётности, составленной за этот отчётный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно в учётной политике исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчётности. Общепринятым является порог существенности 5 %, то есть существенной признаётся сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчётный год со-



ставляет не менее 5 %. Однако для целей применения ПБУ 22/2010 никаких строгих ограничений не существует.

Порог существенности должен быть определён в учётной политике к моменту подготовки годовой отчётности за 2010 год. Так как учётная политика на 2010 год к моменту выхода ПБУ 22/2010 уже должна была быть утверждена, следовало внести дополнения в учётную политику относительно порога существенности.

Иногда отдельная ошибка может быть небольшой по величине, но, например, за этот отчётный период допущено много аналогичных мелких ошибок. К примеру, бухгалтер неверно учитывает одну и ту же типовую операцию. В данном случае все типовые ошибки нужно расценивать в совокупности и сравнить общую сумму ошибок с пределом существенности, установленным в учётной политике. Если ошибки в совокупности превышают предел существенности, то исправлять их необходимо по правилам, установленным в ПБУ 22/2010 для существенных ошибок.

3. Порядок исправления ошибок

Порядок исправления ошибки зависит от времени обнаружения ошибки. Для начала следует определить несколько важных дат.

1. Дата подписания отчётности.

Предприятие готовит отчётность, руководитель и главный бухгалтер подписывают отчётность в установленном порядке и ставят дату подписания на отчётности.

2. Дата представления отчётности.

Бухгалтерская отчётность может быть представлена пользователям организацией непосредственно или передана через её представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Днём представления отчётности считается:

- дата отправки почтового отправления с описью вложения;
- дата отправки по телекоммуникационным каналам связи;
- дата фактической передачи по принадлежности (п. 5 ст. 15 Федерального Закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» от 21.11.1996 г.).

Если дата представления бухгалтерской отчётности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчётности считается первый следующий за ним рабочий день (п. 47 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчётность организации», утверждённого Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н).

В контексте ПБУ 22/2010 под датой представления подразумевается дата представления собственникам: акционерам АО, участникам ООО, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т. п.

Все остальные пользователи упомянуты как «иные» пользователи.



3. Дата утверждения отчётности.

В контексте ПБУ 22/2010 дата утверждения устанавливается законодательством РФ.

В акционерных обществах утверждение годовой отчётности относится к компетенции общего собрания акционеров (п. 48 Федерального закона «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26.12.1995 г.). Согласно п. 1 ст. 47 общее собрание акционеров проводится в сроки с 1 марта по 30 июня года, следующего за отчётным.

В обществах с ограниченной ответственностью утверждение годовой отчётности относится к компетенции общего собрания участников (пп. 6 п. 2 Федерального Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 08.02.1998 г.). Согласно ст. 34 общее собрание участников проводится в сроки с 1 марта по 30 апреля года, следующего за отчётным.

В государственных и муниципальных унитарных предприятиях собственник имущества утверждает бухгалтерскую отчётность (пп. 9 п. 1 ст. 20 Федерального закона № 161-ФЗ от 14.11.2002 г. «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»).

Следовательно, дата утверждения отчётности – это дата протокола общего собрания собственников или решения собственника.

В ПБУ 22/2010 приводится следующая классификация ошибок в зависимости от периода, когда они выявлены:

- ошибки отчётного года, выявленные до окончания этого года (п. 5);
- ошибки отчётного года, выявленные после его окончания, но до даты подписания бухгалтерской отчётности за этот год (п. 6);
- существенные ошибки предшествующего отчётного года, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчётности за этот год, но до даты представления такой отчётности собственникам, акционерам, участникам общества с ограниченной ответственностью (п. 7);
- существенные ошибки предшествующего отчётного года, выявленные после представления бухгалтерской отчётности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника (далее – собственникам), но до даты утверждения такой отчётности в установленном порядке (п. 8);
- существенные ошибки предшествующего отчётного года, выявленные после утверждения бухгалтерской отчётности за этот год (п. 9);
- ошибки предшествующего отчётного года, не являющиеся существенными, выявленные после даты подписания отчётности за этот год (п. 14).

Рассмотрим подробнее, как согласно правилам ПБУ 22/2010 вносятся исправления в бухучёт и данные бухгалтерской отчётности.



3.1. Несущественные ошибки

Когда выявлена ошибка	Порядок исправления	Влияние на бухгалтерскую отчётность	Пример	Бухгалтерские проводки
Выявлена до окончания отчётного года	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта в том месяце отчётного года, в котором выявлена ошибка (п. 5 ПБУ 22/2010)	Бухгалтерская отчётность составляется с учётом результата исправления ошибки	Ошибки совершены в мае 2011 года, обнаружены в ноябре 2011 года: 1. Не начислена арендная плата 2. Излишне начислена заработная плата	Ошибки исправляются записями в ноябре 2011 года: 1. Дебет 26, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата 2. Дебет 26, 44 – Кредит 70 сторно – уменьшено начисление заработной платы
Выявлена после окончания отчётного года, но до даты подписания бухгалтерской отчётности за этот год	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта за декабрь отчётного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчётность) (п. 6 ПБУ 22/2010)	Бухгалтерская отчётность составляется с учётом результата исправления ошибки	Ошибки совершены в мае 2011 года, обнаружены в январе 2012 года. Годовая бухгалтерская отчётность за 2011 г. ещё не подписана: 1. Не начислена арендная плата 2. Излишне начислена заработная плата	Ошибки исправляются записями 31 декабря 2011 года: 1. Дебет 26, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата 2. Дебет 26, 44 – Кредит 70 сторно – уменьшено начисление заработной платы



Когда выявлена ошибка	Порядок исправления	Влияние на бухгалтерскую отчётность	Пример	Бухгалтерские проводки
<p>Выявлена после даты подписания бухгалтерской отчётности за этот год, но до даты представления отчётности собственникам</p>	<p>Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта в том месяце отчётного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчётного периода (п. 14 ПБУ 22/2010)</p>	<p>Бухгалтерская отчётность за предшествующий год не пересматривается.</p> <p>Бухгалтерская отчётность за отчётный период составляется с учётом результата исправления ошибки</p>	<p>Ошибки совершены в 2011 году. Дата подписания – 10 февраля 2012 г. Ошибки обнаружены в марте 2012 г. Дата представления собственникам – апрель 2012 г.:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Не начислена арендная плата2. Излишне начислена заработная плата	<p>Ошибки исправляются записями в марте 2012 года:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Дебет 91.2, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата2. Дебет 70 – Кредит 91.1 – уменьшено начисление заработной платы
<p>Выявлена после даты представления бухгалтерской отчётности собственникам за этот год, но до даты утверждения отчётности</p>	<p>Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта в том месяце отчётного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчётного периода (п. 14 ПБУ 22/2010)</p>	<p>Бухгалтерская отчётность за предшествующий год не пересматривается.</p> <p>Бухгалтерская отчётность за отчётный период составляется с учётом результата исправления ошибки</p>	<p>Ошибки совершены в 2011 году. Дата подписания – 10 февраля 2012 г. Дата представления отчётности собственникам – 1 марта 2012 г. Ошибки обнаружены 20 марта 2012 г. Дата утверждения – 31 мая 2012 г.:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Не начислена арендная плата2. Излишне начислена заработная плата	<p>Ошибки исправляются записями 20 марта 2012 года:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Дебет 91.2, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата2. Дебет 70 – Кредит 91.1 – уменьшено начисление заработной платы



Когда выявлена ошибка	Порядок исправления	Влияние на бухгалтерскую отчётность	Пример	Бухгалтерские проводки
Выявлена после даты утверждения отчётности	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта в том месяце отчётного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчётного периода (п. 14 ПБУ 22/2010)	Бухгалтерская отчётность за предшествующий год не пересматривается. Бухгалтерская отчётность за отчётный период составляется с учётом результата исправления ошибки	Ошибки совершены в 2011 году или ранее. Отчётность утверждена за 2011 год и за предшествующие годы. Ошибка обнаружена в июне 2012 г.: 1. Не начислена арендная плата 2. Излишне начислена заработная плата	Ошибки исправляются записями в июне 2012 года: 1. Дебет 91.2, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата 2. Дебет 70 – Кредит 91.1 – уменьшено начисление заработной платы

3.2. Существенные ошибки

Когда выявлена ошибка	Порядок исправления	Влияние на бухгалтерскую отчётность	Пример	Бухгалтерские проводки
Выявлена до окончания отчётного года	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта в том месяце отчётного года, в котором выявлена ошибка (п. 5 ПБУ 22/2010)	Бухгалтерская отчётность составляется с учётом результата исправления ошибки	Ошибки совершены в мае 2011 года, обнаружены в ноябре 2011 года: 1. Не начислена арендная плата 2. Излишне начислена заработная плата	Ошибки исправляются записями в ноябре 2011 года: 1. Дебет 26, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата 2. Дебет 26, 44 – Кредит 70 сторно – уменьшено начисление заработной платы



Когда выявлена ошибка	Порядок исправления	Влияние на бухгалтерскую отчётность	Пример	Бухгалтерские проводки
Выявлена после окончания отчётного года, но до даты подписания бухгалтерской отчётности за этот год	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта за декабрь отчётного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчётность) (п. 6 ПБУ 22/2010)	Бухгалтерская отчётность составляется с учётом результата исправления ошибки	Ошибки совершены в мае 2011 года, обнаружены в январе 2012 года. Годовая бухгалтерская отчётность за 2011 г. ещё не подписана: 1. Не начислена арендная плата 2. Излишне начислена заработная плата	Ошибки исправляются записями 31 декабря 2011 года: 1. Дебет 26, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата 2. Дебет 26, 44 – Кредит 70 сторно – уменьшено начисление заработной платы
Выявлена после даты подписания бухгалтерской отчётности за отчётный год, но до даты представления отчётности собственникам	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта за декабрь отчётного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчётность) (п. 7 ПБУ 22/2010)	Собственникам отчётность представляется с учётом внесения исправлений. Если указанная бухгалтерская отчётность была представлена каким-либо иным пользователям (например, налоговым органам, органам статистики, банку), то она подлежит замене на отчётность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчётность)	Ошибки совершены в 2011 году. Дата подписания – 10 февраля 2012 г. Ошибки обнаружены в марте 2012 г. Дата представления собственникам – апрель 2012 года: 1. Не начислена арендная плата 2. Излишне начислена заработная плата	Ошибка исправляется записями 31 декабря 2011 года: 1. Дебет 26, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата 2. Дебет 26, 44 – Кредит 70 сторно – уменьшено начисление заработной платы



Когда выявлена ошибка	Порядок исправления	Влияние на бухгалтерскую отчётность	Пример	Бухгалтерские проводки
<p>Выявлена после представления бухгалтерской отчётности за отчётный год собственникам, но до даты утверждения отчётности в установленном порядке (АО – до 30 июня, ООО – до 30 апреля года, следующего за отчётным)</p>	<p>Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта за декабрь отчётного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчётность) (п. 8 ПБУ 22/2010)</p>	<p>Подготавливается пересмотренная годовая отчётность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена. В пояснительной записке к пересмотренной бухгалтерской отчётности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчётность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчётность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчётности.</p> <p>Пересмотренная бухгалтерская отчётность представляется во все адреса, в которые была первоначально представлена бухгалтерская отчётность</p>	<p>Ошибки совершены в 2011 году. Дата подписания – 10 февраля 2012 г. Дата представления собственникам – апрель 2012 г. Ошибка обнаружена 2 мая 2012 года. Дата утверждения – 31 мая 2012 г.:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Не начислена арендная плата2. Излишне начислена заработная плата	<p>Ошибка исправляется записями 31 декабря 2010 года:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Дебет 26, 19 – Кредит 60 – доначислена арендная плата2. Дебет 26, 44 – Кредит 70 сторно – уменьшено начисление заработной платы



Когда выявлена ошибка	Порядок исправления	Влияние на бухгалтерскую отчётность	Пример	Бухгалтерские проводки
Выявлена после утверждения отчётности	<p>Исправляется в текущем отчётном периоде двумя действиями:</p> <p>1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учёта в текущем отчётном периоде в корреспонденции со счётом 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»;</p> <p>2) в отчётности за текущий отчётный год сравнительные показатели за прошлые отчётные периоды пересчитываются. Пересчёт производится путём исправления показателей, как если бы ошибка предшествующего отчётного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчёт).</p> <p><i>Примечание. Малые предприятия*, публично не размещающие ценные бумаги, вправе исправлять ошибку без ретроспективного пересчета, а в том месяце отчётного года, в котором выявлена ошибка. При этом прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчётного периода (п. 9 ПБУ 22/2010)</i></p>	Утверждённая бухгалтерская отчётность за предшествующие отчётные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчётности (п. 10 ПБУ 22/2010)	<p>Ошибки совершены в 2011 году или ранее. Отчётность утверждена за 2011 год и за предшествующие годы. Ошибка обнаружена в июне 2012 года:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Не начислена арендная плата2. Излишне начислена заработная плата	<p>Ошибка исправляется записями в июне 2012 года:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Дебет 84 – Кредит 60 – доначислена арендная плата2. Дебет 70 – Кредит 84 – уменьшено начисление заработной платы

* Критерии малого предприятия приведены в ст. 4 Федерального закона от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого предпринимательства в Российской Федерации».



На отдельном примере рассмотрим порядок исправления существенных ошибок, требующих ретроспективного пересчёта.

Пример.

Организация обнаружила ошибки в июне 2012 года:

1. Не начислена арендная плата за май 2011 года на сумму 260 тыс. руб., включая НДС 18 % 40 тыс. руб.
2. В ноябре 2010 года неверно проведена переоценка валютного займа, завышен доход от переоценки на сумму 150 тыс. руб.
3. В 2009 году не отражена реализация товара на сумму 250 тыс. руб., в том числе НДС 18 % 38 тыс. руб. Себестоимость 112 тыс. руб.

Бухгалтерская отчётность за 2009, 2010, 2011 гг. утверждена собственниками.

1 шаг.

В бухгалтерском учёте в июне 2012 года отражаем исправительные проводки, используя специальный субсчёт к счёту 84 для обеспечения прозрачности аналитического учёта:

Номер корректировки	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.	Содержание операции
1	84/спец	60	220	Начислена арендная плата за май 2011 г.
2	19	60	40	Начислен НДС за май 2011 г.
3	84/спец	66	150	Уменьшен доход от переоценки займа, проведённой в ноябре 2010 г.
4	62	84/спец	250	Отражена реализация товара за 2009 г.
5	84/спец	68,2	38	Начислен НДС
6	84/спец	41	112	Списана себестоимость товара
7	68.4	84/спец	44	Уменьшен налог на прибыль по ставке 20 % с операций 2011 г.
8	68.4	84/спец	30	Уменьшен налог на прибыль по ставке 20 % с операций 2010 г.
9	84/спец	68,4	24	Начислен налог на прибыль по ставке 24 % с операций 2009 г.



2 шаг.

Корректируем сравнительные показатели при подготовке Бухгалтерского баланса за полугодие 2012 года.

Бухгалтерский баланс за 2011 год выглядел следующим образом:

Наименование показателя	Код показателя	На 31.12.2011 г.	На 31.12.2010 г.
АКТИВ			
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	120	1 350	1 468
Долгосрочные финансовые вложения	140	10 000	10 000
Отложенные налоговые активы	145	1 209	1 209
Итого по разделу I	190	12 559	12 677
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	35 640	32 540
Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям	220	225	44
Дебиторская задолженность	240	68 985	53 648
Денежные средства	260	132	5 000
Итого по разделу II	290	104 982	91 232
БАЛАНС	300	117 541	103 909



Наименование показателя	Код показателя	На 31.12.2011 г.	На 31.12.2010 г.
ПАССИВ			
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410	75 000	75 000
Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)	470	14 566	11 899
Итого по разделу III	490	89 566	86 899
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Отложенные налоговые обязательства	515	78	59
Итого по разделу IV	590	78	59
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610	27 002	12 800
Кредиторская задолженность	620	895	4 151
Итого по разделу V	690	27 897	16 951
БАЛАНС	700	117 541	103 909

Приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н утверждены новые формы бухгалтерской отчётности организаций, которые должны применяться с годовой бухгалтерской отчётности за 2011 год. Поэтому промежуточная отчётность за полугодие 2011 г. готовится уже по новым формам (Письмо ФНС РФ от 18.04.2011 г. № КЕ-4-3/6116) и сравнительными периодами являются 2010 и 2009 годы. По новым правилам в бухгалтерском балансе нужно будет приводить данные за три года.



Согласно п. 11 ПБУ 22/2010 если существенная ошибка допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов. В нашем примере исправлять ошибку 2009 года следует путем корректировки вступительного сальдо по соответствующим статьям на начало 2010 года.

Бухгалтерский баланс со скорректированной сравнительной информацией представлен ниже. Для простоты изложения данные на текущую отчетную дату, т. е. 30.06.2012 г., в нём не приводятся. Но внесённые нами исправительные проводки в текущем году повлияют на сальдо по соответствующим счетам и уже будут учтены автоматически в балансе на 30 июня 2012 года.

Пояснения	Наименование показателя	На 31 декабря 2011 г. (скорректир.)	Номер корректировки и сумма (в балансе для пользователей отчетности не представляется)	На 31 декабря 2010 г. (скорректир.)	На 31 декабря 2010 г. (скорректир.)
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Основные средства	1 350		1 468	
	Финансовые вложения	10 000		10 000	
	Отложенные налоговые активы	1 209		1 209	
	Итого по разделу I	12 559		12 677	
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	35 528	№ 6 (112)	32 428	№ 6 (112)
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	265	№ 2 40	44	
	Дебиторская задолженность	69 235	№ 4 250	53 898	№ 4 250
	Денежные средства	132		5 000	
	Итого по разделу II	105 160	178	91 370	138
	БАЛАНС	117 719	178	104 047	138



Пояснения	Наименование показателя	На 31 декабря 2011 г. (скорректир.)	Номер корректировки и сумма	На 31 декабря 2010 г. (скорректир.)	Номер корректировки и сумма
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	75 000		75 000	
4	Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)	14 346	№ 3 (150) № 4 250 № 5 (38) № 6 (112) № 8 30 № 9 (24) № 1 (51) № 7 44	11 855	№ 3 (150) № 4 250 № 5 (38) № 6 (112) № 8 30 № 9 (24)
	Итого по разделу III	89 346	(220)	86 855	(44)
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Отложенные налоговые обязательства	78		59	
	Итого по разделу IV	78		59	
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
5	Заёмные средства	27 152	№ 3 150	12 950	№ 3 150
6	Кредиторская задолженность	1 143	№ 5 38 № 8 (30) № 9 24 № 1 220 № 2 40 № 7 (44)	4 183	№ 5 38 № 8 (30) № 9 24
	Итого по разделу V	28 295	398	17 133	182
	БАЛАНС	117 719	178	104 047	138



3 шаг.

Корректируем сравнительные показатели в Отчёте о прибылях и убытках за полугодие 2012 года.

В данной ситуации Отчёт о прибылях и убытках за полугодие 2012 года содержит сравнительные показатели за аналогичный период предшествующего года, т. е. за полугодие 2011 года. Поэтому корректировать будем на сумму ошибки, совершённой в мае 2011 года, так как она попадает в сравнительный период. Ошибки 2010 и 2009 годов в Отчёте о прибылях и убытках не отражаются.

Для простоты изложения данные за полугодие 2012 г. в Отчёте о прибылях и убытках не приведены. Но внесённые нами исправительные проводки в текущем году повлияют на сальдо по соответствующим счетам и уже будут учтены автоматически в оборотах за полугодие 2012 года.

Наименование показателя	Код	За полугодие 2011 (скорректирован.)	Номер и сумма корректировки (в отчёте о прибылях и убытках для пользователей отчётности не представляется)	За полугодие 2011 (до корректировки)
Выручка от продажи товаров, выполненных работ, оказанных услуг	010	20 459		20 459
Себестоимость проданных товаров, выполненных работ, оказанных услуг	020	(15 432)		(15 432)
Валовая прибыль (убыток)	029	5 027		5 027
Коммерческие расходы	030	(875)		(875)
Управленческие расходы	040	(1 676)	№ 1 (220)	(1 456)
Прибыль (убыток) от продаж	050	2 476	№ 1 (220)	2 696
Прочие доходы	090	188		188
Прочие расходы	100	(511)		(511)
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	2 153	№ 1 (220)	2 373
Отложенные налоговые активы	141			
Отложенные налоговые обязательства	142	(19)		(19)
Текущий налог на прибыль	150	(231)	№ 7 44	(275)
Чистая прибыль (убыток)	190	1 903	(176)	2 079



4 шаг.

Раскрываем информацию о существенных ошибках предшествующих периодов, исправленных в 2012 году, в пояснительной записке за год (п. 15 ПБУ 22/2010).

1) Характер ошибки.

При составлении отчётности за 2012 год выявлены следующие ошибки:

- Не начислена арендная плата за май 2011 года на сумму 260 тыс. руб., включая НДС 18 % 40 тыс. руб.
- В ноябре 2010 года неверно проведена переоценка валютного займа, завышен доход от переоценки на сумму 150 тыс. руб.
- В 2009 году не отражена реализация товара на сумму 250 тыс. руб., в том числе НДС 18 % 38 тыс. руб. Себестоимость 112 тыс. руб.

2) Сумма корректировки по каждой статье бухгалтерской отчётности – по каждому предшествующему отчётному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо.

*В годовой отчётности за 2012 год скорректированы следующие сравнительные показатели:
за 2010 год:*

Статья бухгалтерского баланса	Сумма корректировки, тыс. руб.
Запасы	(112)
Дебиторская задолженность	250
Нераспределённая прибыль	(44)
Займы	150
Кредиторская задолженность	32

за 2011 год:

Статья бухгалтерского баланса	Сумма корректировки, тыс. руб.
Запасы	(112)
НДС по приобретённым ценностям	40
Дебиторская задолженность	250
Нераспределённая прибыль	(220)
Займы	150
Кредиторская задолженность	248



Статья бухгалтерского баланса	Сумма корректировки, тыс. руб.
Управленческие расходы	(220)
Прибыль (убыток) от продаж	(220)
Прибыль (убыток) до налогообложения	(220)
Текущий налог на прибыль	44
Чистая прибыль (убыток)	(176)

3) Сумма корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходющейся на одну акцию).

Указывается, если организация обязана раскрывать информацию о прибыли на одну акцию.

4) Сумма корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчётных периодов.

В годовой отчётности за 2012 год скорректировано вступительное сальдо на 1 января 2010 года:

Статья бухгалтерского баланса	Сумма корректировки, тыс. руб.
Запасы	(112)
Дебиторская задолженность	250
Нераспределённая прибыль	76
Кредиторская задолженность (НДС и налог на прибыль)	62

Примечание: Данные о несущественных ошибках в пояснительной записке раскрывать не нужно.

3.3. Если невозможно определить влияние существенной ошибки

Если невозможно определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчётных периодов, представленных в бухгалтерской отчётности, организация должна скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчёт за который возможен (п. 12 ПБУ 22/2010).

Чтобы не было соблазна безосновательно заявлять, что организация не в состоянии пересчитать сравнительные показатели за прошлые отчётные периоды, в п. 13 ПБУ 22/2010 отдельно указываются условия, когда невозможно определить влияние существенной ошибки на предшествующий отчётный период:

- если требуются сложные и (или) многочисленные расчёты, при выполнении кото-



рых нельзя выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки;

- если необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчётности за такой предшествующий отчётный период.

В случае, когда выполняется хотя бы одно из этих условий, организация имеет право не пересчитывать сравнительные показатели бухгалтерской отчётности.

Пример.

В июне 2012 г. обнаружена ошибка в формировании первоначальной стоимости производственного здания, которое было введено в эксплуатацию в 2002 г. Из-за этого была занижена сумма ежемесячной амортизации.

Эта ошибка повлияла на целый ряд показателей последующих лет:

- на сумму расходов на производство;
- на себестоимость выпущенной продукции;
- на себестоимость продаж;
- на финансовый результат.

Бухгалтерия организации сочла, что пересчитывать все показатели за 10 лет слишком сложно. Реально же можно осуществить пересчёт всех необходимых показателей только за 2011 – 2012 гг.

Исходя из этого необходимо посчитать общую сумму амортизации, недоначисленной за 2002 – 2010 гг. После чего надлежит скорректировать в отчётности на 1 января 2011 г. как минимум показатели остаточной стоимости основных средств и сумму нераспределённой прибыли или убытка.

Если организация не смогла определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчётных периодов, представленных в бухгалтерской отчётности, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчётности следует раскрыть причины этого, а кроме того, привести описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчётности организации. Также указывается период, начиная с которого организация смогла внести исправления (п. 16 ПБУ 22/2010).

«Меню» услуг Первого Дома Консалтинга «Что делать Консалт»

- КонсультантПлюс
- 1С:Консалтинг
- Аудит. Арбитраж. Консультации
- Повышение квалификации
- Регистрация предприятий
- Оценка имущества

**Актуальные нормативные документы, упоминаемые в данной разработке,
Вы всегда можете заказать на Горячей линии КонсультантПлюс**

в Москве: (495) 974-73-74, доб. 3509

в Санкт-Петербурге: (812) 334-44-15

в Мурманске: (8152) 42-14-15

КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка



«Что делать Аудит», Москва

127083, Москва, ул. Мишина, д. 56

Тел./факс: (495) 784-7737, 974-7374

E-mail: audit@4dk.ru

Internet: www.4dk-audit.ru,

www.4dk.ru

«Что делать Аудит», Санкт-Петербург

191024, Санкт-Петербург, ул. Миргородская, д. 1

Тел./факс: (812) 334-44-88 (многоканальный)

E-mail: audit@spb.4dk.ru

Internet: www.audit4dk.ru,

www.4dk.ru