

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	11
Глава 1. Формирование учетной политики, ее раскрытие и изменение	12
1.1. Формирование учетной политики	12
1.2. Изменение учетной политики	17
1.3. Раскрытие учетной политики	18
1.4. Нормативная база формирования учетной политики организации.	19
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	22
Глава 2. Элементы учетной политики, определяющие порядок ведения бухгалтерского учета и его организацию	24
2.1. Основные нормативные документы	24
2.2. План счетов бухгалтерского учета	25
2.3. Документирование хозяйственных операций	26
2.4. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств	28
2.5. Правила документооборота	32
2.6. Формы бухгалтерского учета	32
2.7. Организация бухгалтерского учета.	36
2.8. Порядок контроля хозяйственных операций	40
<i>Учет потерь от брака</i>	42
<i>Учет недостач и потерь от порчи ценностей</i>	43
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	46
Глава 3. Элементы учетной политики по внеоборотным активам	47
3.1. Основные нормативные документы	47
3.2. Элементы учетной политики по основным средствам	48
3.2.1. Способы начисления амортизации основных средств	49
3.2.2. Значение коэффициента ускорения при начислении амортизации по основным средствам способом уменьшаемого остатка	52
3.2.3. Срок полезного использования объектов основных средств	52
3.2.4. Порядок принятия к учету объектов основных средств, состоящих из нескольких частей	53
3.2.5. Порядок переоценки основных средств	54
3.2.6. Порядок списания затрат на ремонт основных средств	56
3.2.7. Способ учета объекта недвижимости до внесения записи в государственный реестр	59
3.2.8. Стоимостный лимит отнесения объектов к основным средствам или материально-производственным запасам	60
3.2.9. Условия постановки на баланс лизингового имущества	60
3.3. Элементы учетной политики по нематериальным активам	61
3.3.1. Срок полезного использования нематериальных активов	61
3.3.2. Способы (методы) начисления амортизации нематериальных активов	62
3.3.3. Выбор значения коэффициента ускорения при начислении амортизации по нематериальным активам способом уменьшаемого остатка	63
3.3.4. Виды нематериальных активов, по которым амортизация не начисляется	63

3.3.5. Принятие решения о переоценке и обесценении нематериальных активов	64
3.3.6. Первичные документы для учета наличия и движения нематериальных активов	65
3.3.7. Способ оценки нематериальных активов, получены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплаты) неденежными средствами	65
3.4. Элементы учетной политики по научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам (НИОКР)	66
3.5. Раскрытие информации об основных средствах и нематериальных активах в бухгалтерской отчетности	66
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	68

Глава 4. Элементы учетной политики по материально-производственным запасам 69

4.1. Основные нормативные документы	69
4.2. Элементы учетной политики по материальным запасам	70
4.2.1. Порядок документального оформления поступления и выбытия материалов	70
4.2.2. Методы оценки материальных запасов	72
4.2.3. Варианты синтетического учета материальных запасов	75
4.2.4. Порядок учета и распределения транспортно-заготовительных расходов	79
4.2.5. Порядок списания стоимости переданной в производство специальной оснастки	80
4.2.6. Порядок учета наличия и движения специальной оснастки	80
4.2.7. Порядок учета специальных инструментов и приспособлений	81
4.2.8. Порядок формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей	81
4.3. Элементы учетной политики по готовой продукции	83
4.3.1. Выбор учетной цены на готовую продукцию	83
4.3.2. Способы учета выпуска продукции (работ, услуг)	85
4.4. Учетная политика по товарам	87
4.4.1. Способы распределения складских расходов между видами материальных ценностей в неторговых организациях	87
4.4.2. Способы распределения расходов на продажу товаров	87
4.4.3. Методы аналитического учета товаров	88
4.4.4. Порядок формирования покупной стоимости товаров в организации торговли	88
4.4.5. Способы оценки товаров организациями розничной торговли	89
4.4.6. Способы оценки продаваемых товаров	89
4.4.7. Варианты синтетического учета поступления товаров	89
4.4.8. Порядок формирования резервов под снижение стоимости товаров	90
4.4.9. Порядок учета дисконтных карт	90
4.5. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности	90
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	91

Глава 5. Элементы учетной политики по учету затрат на производство и калькированию себестоимости продукции 92

5.1. Основные нормативные документы	92
5.2. Элементы учетной политики по учету затрат на производство продукции	93
5.2.1. Система счетов учета затрат на производство продукции и ее продаж	94
5.2.2. Система счетов для учета расходов по элементам затрат	95
5.2.3. Способы группировки затрат на производство и их списания (способы списания общехозяйственных расходов)	97
5.2.4. Статьи калькуляции	99

5.2.5. Способы оценки незавершенного производства	101
5.2.6. Способы распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования	102
5.2.7. Порядок и сроки погашения расходов будущих периодов	105
5.2.8. Порядок и сроки списания прочих производственных расходов	106
5.2.9. Варианты сводного учета затрат на производство	107
5.3. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	108
5.3.1. Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции	108
5.3.2. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	109
<i>Учет изменений норм</i>	110
<i>Учет отклонений от норм</i>	110
<i>Пересчет остатков незавершенного производства</i>	111
<i>Сводный учет затрат и калькулирование себестоимости продукции</i>	112
5.3.3. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	114
5.3.4. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	115
5.3.5. Попроцессный (простой, однопередельный) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	116
5.3.6. Метод учета затрат и калькулирования сокращенной себестоимости продукции («директ-костинг»)	117
5.4. Раскрытие информации о затратах в бухгалтерской отчетности	120
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	121
Глава 6. Элементы учетной политики по финансовым вложениям, кредитам и займам, видам деятельности, резервам, учету расчетов по налогу на прибыль	122
6.1. Основные нормативные документы	122
6.2. Элементы учетной политики по финансовым вложениям	123
6.2.1. Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость финансовых вложений	123
6.2.2. Срок корректировки оценки финансовых вложений, по которым определяют их текущую рыночную стоимость	124
6.2.3. Порядок списания разницы между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг в течение срока их обращения	124
6.2.4. Способы оценки финансовых вложений при их выбытии	126
6.3. Элементы учетной политики по займам и кредитам	128
6.3.1. Порядок учета долгосрочной задолженности в момент, когда по условиям договора займа или кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней	128
6.3.2. Порядок учета процентов, дисконта по облигациям и векселям	128
6.3.3. Порядок учета дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов	129
6.4. Определение состава обычных и прочих видов деятельности	129
6.5. Создание резервов	130
6.5.1. Резерв на оплату отпусков	131
6.5.2. Резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год	132
6.5.3. Резервы на погашение условных обязательств	132
6.5.4. Создание резервов сомнительных долгов	134
6.6. Элементы учетной политики по учету расчетов по налогу на прибыль и по принятию к учету государственной помощи	135

6.6.1. Порядок формирования информации о постоянных и временных разницах, отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах . . .	135
6.6.2. Порядок отражения в бухгалтерской отчетности отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств	136
6.6.3. Способ определения текущего налога на прибыль.	136
6.6.4. Варианты принятия государственной помощи к учету.	136
6.7. Учетная политика по информации по сегментам и по аффилированным лицам	137
6.7.1. Перечень отчетных сегментов.	137
6.7.2. Состав информации по отчетным сегментам	137
6.7.3. Способы распределения доходов, расходов, активов и обязательств между отчетными сегментами	138
6.7.4. Перечень связанных сторон, информация о которых должна раскрываться в бухгалтерской отчетности	139
6.8. Раскрытие информации о финансовых вложениях, займах и кредитах, резервах и других объектах в бухгалтерской отчетности	139
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	142
Глава 7. Учетная политика организации в управленческом учете.	143
7.1. Основные нормативные документы, используемые в управленческом учете	143
7.2. Сущность бухгалтерского управленческого учета, его задачи и основные отличия от бухгалтерского финансового учета	144
7.3. Понятие учетной политики для целей управленческого учета и ее формирование	148
7.4. Варианты учета и оценки основных средств и нематериальных активов.	149
7.5. Элементы учетной политики по материально-производственным запасам	150
7.5.1. Способы (методы) оценки израсходованных материально-производственных запасов	151
7.5.2. Методы контроля использования сырья и материалов в производстве	152
7.5.3. Способы распределения по видам продукции (работ, услуг) сырья и основных материалов, отходов, вспомогательных материалов, топлива и энергии, используемых на технологические цели	153
7.6. Элементы учетной политики по учету затрат на производство и выпуск продукции	155
7.6.1. Центры ответственности	155
7.6.2. Перечень центров затрат	158
7.6.3. Ответственные за расходы по каждому центру затрат	159
7.6.4. Регулируемые и контролируемые расходы по каждому центру затрат	159
7.6.5. Сметы затрат, порядок учета фактических расходов и форм отчетов по центрам затрат	160
7.6.6. Отчетность по центрам прибыли	161
7.6.7. Показатели оценки деятельности центров инвестиций	165
7.6.8. Трансфертные цены	170
7.6.9. Объекты калькулирования себестоимости продукции и калькуляционных единиц	171
7.6.10. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции	172
<i>Особенности калькулирования себестоимости продукции в комплексных производствах</i>	<i>173</i>
<i>Способы распределения общих расходов на основе натуральных показателей</i>	<i>174</i>
<i>Способы распределения общих расходов на основе стоимостных показателей</i>	<i>175</i>
7.6.11. Корректировка элементов учетной политики, используемых в бухгалтерском финансовом учете	177
7.7. Выбор техники, формы и организации управленческого учета	178
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	<i>181</i>

Глава 8. Учетная политика для целей налогообложения.	182
8.1. Основные нормативные документы.	182
8.2. Понятие учетной политики для целей налогообложения	182
8.3. Учетная политика по налогу на прибыль	184
8.3.1. Метод признания доходов и расходов	184
<i>Признание доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым)</i> <i>периодам и по производствам с длительным технологическим</i> <i>циклом</i>	186
<i>Порядок признания расходов на приобретение права на земельные</i> <i>участки</i>	186
<i>Порядок признания расходов, формирующих стоимость</i> <i>лицензионного соглашения (лицензии)</i>	187
<i>Дата признания части внереализационных и прочих расходов</i>	187
8.3.2. Квалификация отдельных видов доходов и расходов	187
8.3.3. Распределение расходов, относящихся к различным видам деятельности	188
8.3.4. Определение прямых и косвенных расходов и способов распределения прямых расходов	189
8.3.5. Элементы учетной политики по амортизируемому имуществу	191
<i>Срок полезного использования амортизируемого имущества</i>	191
<i>Методы начисления амортизации по амортизируемому имуществу</i>	192
<i>Решение о применении специальных коэффициентов</i> <i>повышения и снижения норм амортизации</i>	194
<i>Решение о применении амортизационной премии (льготы).</i>	195
<i>Варианты учета расходов на ремонт основных средств</i>	196
8.3.6. Элементы учетной политики по материально-производственным запасам	197
<i>Способы распределения затрат, связанных с приобретением</i> <i>нескольких видов материальных ценностей, между ними</i>	197
<i>Методы оценки израсходованных сырья и материалов</i>	198
<i>Порядок формирования покупной стоимости товаров</i>	198
8.3.7. Создание резервов для целей налогообложения	199
<i>Резервы по сомнительным долгам</i>	200
<i>Резервы расходов на оплату отпусков</i>	201
<i>Резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание</i>	201
<i>Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели,</i> <i>обеспечивающие социальную защиту инвалидов</i>	202
8.3.8. Показатель, используемый в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организациями, имеющими обособленные подразделения	203
8.3.9. Элементы учетной политики по ценным бумагам	204
<i>Порядок формирования налоговой базы профессиональными</i> <i>участниками рынка ценных бумаг (включая банки),</i> <i>не осуществляющими дилерскую деятельность</i>	204
<i>Выбор метода списания на расходы стоимости выбывших</i> <i>ценных бумаг</i>	204
<i>Расчетная цена ценных бумаг, не обращающихся на организованном</i> <i>рынке ценных бумаг</i>	205
<i>Формирование резервов под обесценение ценных бумаг у</i> <i>профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществляющих</i> <i>дилерскую деятельность</i>	206
8.3.10. Порядок переноса убытков на будущее.	207
8.4. Элементы учетной политики по налогу на добавленную стоимость.	208
8.4.1. Решение об использовании права на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика	208
8.4.2. Момент определения налоговой базы	209

8.4.3. Использование права на отказ от освобождения операций от налогообложения	209
8.4.4. Порядок раздельного учета «входного» НДС по товарам (работам, услугам), используемым при осуществлении облагаемых и не облагаемых налогом операций	210
8.5. Элементы учетной политики по акцизам	212
8.5.1. Порядок ведения раздельного учета по операциям с акцизами (подлежащим и не подлежащим налогообложению и по операциям, в отношении которых установлены различные налоговые ставки)	212
8.5.2. Ответственный налогоплательщик по акцизам в рамках договора простого товарищества	213
8.6. Элементы учетной политики при применении упрощенной системы налогообложения	213
8.6.1. Выбор режима налогообложения	213
8.6.2. Выбор объекта налогообложения	214
8.6.3. Выбор метода оценки покупных товаров, приобретенных для дальнейшей реализации	215
8.6.4. Использование права на уменьшение налоговой базы в налоговом периоде на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов	215
8.7. Элементы учетной политики по налогу на имущество и транспортному налогу	215
8.7.1. Порядок раздельного учета имущества, по которому установлены особые условия исчисления налога	216
8.7.2. Порядок учета имущества, не прошедшего государственную регистрацию	216
8.7.3. Порядок раздельного учета транспортных средств	216
<i>Вопросы для самоконтроля</i>	217
Приложение. Приказ об утверждении Положения по учетной политике по бухгалтерскому финансовому учету на 2008 год	218
Список использованной литературы	220

ВВЕДЕНИЕ

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к организации и ведению бухгалтерского учета — от жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом осуществлен переход к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к организации и ведению бухгалтерского учета заключается в основном в том, что на основании установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Следует отметить, что значение учетной политики недооценивается многими организациями. К разработке учетной политики во многих организациях относятся формально, не изучают последствия применения тех или иных ее элементов.

Между тем выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

Следует также иметь в виду, что по обоснованности, полноте учетной политики организации, ее соответствию новым нормативным документам можно сделать выводы о профессионализме главного бухгалтера, формирующего учетную политику, руководителя организации, утверждающего ее, и аудитора, подтверждающего достоверность бухгалтерских и отчетных данных.

Глава 1. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ, ЕЕ РАСКРЫТИЕ И ИЗМЕНЕНИЕ

1.1. Формирование учетной политики

Учетная политика организации — это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные способы, системы и приемы.

Учетная политика формируется исходя из допущений и требований, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Минфина России от 09.12.1998 № 960н (далее — ПБУ 1/98).

Понятие «допущения» примерно соответствует понятию «основополагающие бухгалтерские принципы», действующему в западной практике учета. В отечественном учете это понятие относится по существу к правилам ведения учета и составления отчетности. При этом указанные в ПБУ 1/98 допущения не обязательно должны объявляться организацией — их принятие и следование им подразумеваются. Вместе с тем если организация при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана указать причины этих отступлений.

ПБУ 1/98 установлены следующие допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Следует отметить, что указанное допущение применяется лишь в отечественной практике бухгалтерского учета, поскольку некоторые руководители организаций в силу недостаточной развитости рыночных отношений стремятся использовать в своем домашнем хозяйстве имущество организации (компьютеры, холодильники, другую бытовую технику и т.п.). Чтобы обеспечить действенность допущения имущественной обособленности, необходимо проверять правильность документального оформления принято-

го в организацию имущества, его фактическое наличие, отражение этого имущества в инвентаризационных описях.

При этом следует принимать во внимание особенности функционирования каждой организации. Например, в организациях, использующих труд инвалидов, вполне правомерно, по нашему мнению, обеспечение инвалидов, работающих на дому, компьютерами и другой техникой, необходимой им для выполнения своей работы. Решение руководителя организации о наделении работников, работающих на дому, соответствующей техникой должно быть отражено в учетной политике организации в качестве отдельного элемента, описывающего учет соответствующего имущества.

Допущение имущественной обособленности обуславливает необходимость отражения собственного имущества организации на балансовых счетах, а имущества, принадлежащего другим организациям, — на забалансовых счетах.

Исключение из этого правила допускается в отношении лизингового имущества, которое в соответствии с Федеральным законом от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» может учитываться на балансе либо лизингодателя, либо лизингополучателя.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении ее деятельности.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Последовательное применение учетной политики по годам необходимо прежде всего для обеспечения сопоставимости отчетных данных на начало и конец отчетных периодов. Поэтому в случае изменения отдельных элементов учетной политики соответствующие отчетные данные на начало отчетного периода корректируются.

Допущение временной определенности фактор хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации заработная плата относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

В международной учетной практике наряду с основополагающими используются и другие бухгалтерские принципы (осторожности, существенности, стоимостной оценки объектов и др.).

В отечественной практике в качестве указанных понятий используется понятие «требования». Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование полноты означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается обязательным документированием всех хозяйственных операций в организации, своевременным проведением инвентаризации имущества и отражением ее результатов в учете.

Изложенное в ПБУ 1/98 требование полноты следует дополнить изложенными в последующих ПБУ требованиями о составе раскрываемой в отчетности информации по каждому объекту учета.

Требование своевременности подразумевает необходимость своевременно отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности факты хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается прежде всего своевременным документальным оформлением фактов хозяйственной деятельности. Первичные бухгалтерские документы должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или сразу по их окончании.

Требование осмотрительности (осторожности в западной практике — это еще и консерватизм) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов).

В западной практике одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам.

В отечественной практике тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам.

В настоящее время требование осмотрительности в отечественной практике нужно использовать осторожно, поскольку и без него многие организации стремятся увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и соответственно налога на прибыль.

С переходом к реальным рыночным отношениям, когда организации будут заинтересованы показывать в отчетности высокую рентабельность (обеспечивающую возможность получения кредитов, нормальные экономические отношения с другими организациями, выплату высоких дивидендов по акциям и продажу их по высоким ценам и т.п.), требование осторожности будет действовать в полной мере.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных ссуд не является незаконным.

Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплаты начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Следует отметить, что внедрение в отечественную учетную практику требования приоритета содержания перед формой должно привести к признанию права бухгалтера на решение проблем учета на основе его **профессионального суждения**, широко практикуемого в западных странах.

Однако на практике требование приоритета содержания перед формой в отечественном учете по существу не признается. Работники финансовых, налоговых, судебных органов при рассмотрении спорных вопросов по проблемам учета решают их, как правило, с формальных позиций, не признавая за бухгалтером право на профессиональное суждение.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотами и остатками по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

Требование рациональности означает необходимость рационального и экономного введения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Во исполнение данного требования необходимо изучить прежде всего возможности повышения уровня механизации и автоматизации учетных работ на всех этапах, начиная со сбора и регистрации информации (применение современных счетчиков, датчиков, измерительных устройств, мерной тары и т.п.). Следует также изучить рациональность структуры аппарата бухгалтерии, уровень квалификации каждого ее работника и т.д.

Исходя из требования рациональности следует решать многие вопросы по бухгалтерскому учету, например самим составлять первичные документы по списанию затрат на оказываемые услуги сторонним организациям при задержке поступления от них расчетных документов (за потребленную в декабре электроэнергию счета, как правило, поступают в следующем году).

На выбор и обоснование учетной политики влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма организации (акционерное общество, государственное и муниципальное унитарное предприятие, общество с ограниченной ответственностью, производственный кооператив и т.д.);
- отраслевая принадлежность и вид деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля, строительство, посредническая деятельность и т.д.);
- масштабы деятельности организации (объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации и т.д.);
- управленческая структура организации и структура бухгалтерии;
- финансовая стратегия организации. (Например, стремление организации к уменьшению налога на прибыль и налога на имущество будет способствовать выбору таких вариантов учета, которые позволят увеличить себестоимость, — применение ускоренных методов амортизации основных средств, соответствующего метода при оценке израсходованных производственных запасов и т.п. Если для организации,

наоборот, важно иметь в отчетности высокие показатели прибыли и рентабельности, то она должна выбирать варианты учета и оценки объектов учета, позволяющие уменьшить текущие затраты на производство продукции и ее реализацию — метод ФИФО при оценке израсходованных производственных запасов и т.п.);

- материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т.д.);
- степень развития информационной системы в организации, в том числе управленческого учета;
- уровень квалификации бухгалтерских кадров и др.

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены ПБУ 1/98.

Нормы ПБУ 1/98 распространяются:

- в части формирования учетной политики — на все организации независимо от организационно-правовых форм;
- в части раскрытия учетной политики — на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе;

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические счета и субсчета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по каждому конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организация разрабатывает соответствующий способ исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Принятую организацией учетную политику необходимо оформить соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, выбранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующе-

го 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 места их нахождения.

Вновь созданная организация оформляет выбранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат международным стандартам финансовой отчетности.

1.2. Изменение учетной политики

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в по-

рядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления цифровых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за период, предшествующий отчетному.

Указанные корректировки отражаются в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

1.3. Раскрытие учетной политики

Организация должна раскрывать выбранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие существенные способы.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Правительства РФ.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных ПБУ 1/98, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошло изменений со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующих отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, отражаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Рассмотренные выше правила формирования учетной политики изложены применительно к бухгалтерскому финансовому учету. Особенности формирования учетной политики применительно к бухгалтерскому управленческому и налоговому учету будут рассмотрены в главах 7 и 8.

1.4. Нормативная база формирования учетной политики организации

Формирование учетной политики организации и ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей системы:

- 1-й уровень: законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ, регламентирующие прямо или косвенно порядок ведения бухгалтерского учета в организации;
- 2-й уровень: стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;
- 3-й уровень: методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина России и других ведомств;
- 4-й уровень: рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации.

Основным актом 1-го уровня является Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность.

К 1-му уровню системы следует отнести также Гражданский кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, постанов-

ление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» и др.

Учетный стандарт (2-й уровень) можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности, а также состав раскрываемой в бухгалтерской отчетности информации. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете — положения) призваны конкретизировать Федеральный закон «О бухгалтерском учете». В настоящее время в России разработано и утверждено 20 положений по бухгалтерскому учету и отчетности (приведены ниже).

На 2-м уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Минфин России.

Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер;
- общие положения (указывается сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета);
- определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета);
- оценку (указываются различные виды применяемых оценок по объекту);
- порядок учета (описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета);
- раскрываемую информацию (указывается состав информации, подлежащий раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности).

Отечественные стандарты (ПБУ) в отличие от международных стандартов носят не рекомендательный, а обязательный характер. Большинство ПБУ предусмотрены различные варианты учета соответствующих объектов учета.

Методические рекомендации и инструкции (3-й уровень) призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином России и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций). Значительная часть нормативных документов 3-го уровня приведена в п. 2.1.

Рабочие документы самой порганизации (4-й уровень) определяют особенности организации и ведения учета в ней.

Основными рабочими документами организации являются:

- приказ об учетной политике;
- формы первичных учетных документов, утвержденные руководителем;
- графики документооборота;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, утвержденный руководителем;
- формы внутренней отчетности, утвержденные руководителем.

Следует отметить, что многие организации ограничиваются разработкой приказа об учетной политике. Остальные рабочие документы или отсутствуют (графики документооборота, формы внутренней отчетности), или не утверждены руководителем (формы первичных учетных документов, рабочий план счетов). Подобные организации грубо нарушают порядок ведения бухгалтерского учета, установленный Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и другими нормативными документами.

При формировании учетной политики используются следующие **основные нормативные документы**:

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая—четвертая).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 116н).
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/98 (утверждено приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 (утверждено приказом Минфина России от 20.12.1994 № 167).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 (утверждено приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, в редакции приказа Минфина России от 25.12.2007 № 147н).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).
10. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов ПБУ 5/01 (утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, в редакции приказов Минфина России от 27.11.2006 № 156н и от 26.03.2007 № 26н).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, в редакции приказов Минфина России от 18.09.2006 № 116н и от 27.11.2006 № 156н).
12. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 (утверждено приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н, в редакции приказа Минфина России от 20.12.2007 № 143н).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 (утверждено приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н, в редакции приказов Минфина России от 18.09.2006 № 116н и от 20.12.2007 № 114н).
14. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, в редакции приказов Минфина России от 18.09.2006 № 116н и от 27.11.2006 № 156н).
15. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» ПБУ 10/99 (утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, в редакции приказов Минфина России от 18.09.2006 № 116н и от 27.11.2006 № 156н).
16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008 (утверждено приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н).

17. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000 (утверждено приказом Минфина России от 27.01.2000 № 11н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000 (утверждено приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н).

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01 (утверждено приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н, в редакции приказов Минфина России от 18.09.2006 № 115н и от 27.11.2006 № 155н).

21. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02 (утверждено приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 116н).

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 116н).

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, в редакции приказа Минфина России от 11.02.2008 № 23н).

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утверждено приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н, в редакции приказов Минфина России от 18.09.2006 № 116н и от 27.11.2006 № 156н).

25. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 (утверждено приказом Минфина России от 24.11.2003 № 105н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 116н).

26. Приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации» (в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).

27. Письмо Минфина России от 29.09.2003 № 16-0077/31 «О порядке представления бухгалтерской отчетности организации».

28. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180).

29. Проект Федерального закона «Об официальном бухгалтерском учете».

В последующих разделах по ряду объектов учета будут указаны дополнительно источники информации, необходимые для обоснования выбора соответствующего варианта элементов учетной политики.

Вопросы для самоконтроля

1. Изложите понятие учетной политики организации.
2. Кто формирует учетную политику организации?
3. Кем утверждается учетная политика организации?
4. Исходя из каких допущений формируется учетная политика организации?

5. Назовите требования, предъявляемые к формированию учетной политики организации.
6. Какие факторы оказывают влияние на формирование учетной политики организации?
7. В каких случаях можно вносить изменения в учетную политику организации?
8. Каким образом отражаются последствия изменения учетной политики организации?
9. Назовите основные элементы учетной политики.
10. Что следует понимать под способом ведения бухгалтерского учета?

Глава 2. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЕГО ОРГАНИЗАЦИЮ

2.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 116н).
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина России 31.10.2000 № 94н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утверждено приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/1999 (утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, в редакции приказа Минфина России от 18.09.2006 № 115н).
6. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283).
7. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Минфина России от 01.07.2004 № 180).
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49).
9. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (утверждены приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н).
10. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве (утвержден постановлением Госкомстата России 30.10.1997 № 71а).
11. Перечень типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения (утвержден Росархивом 06.10.2000).
12. Положение о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ (утверждено постановлением ФКЦБ РФ от 16.07.2003 № 03-33/пс).

13. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено Минфином СССР 29.07.1983 № 105).

14. Порядок поэтапного введения в организациях независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм первичной учетной документации (утвержден постановлением Госкомстата России от 29.05.1998 № 57а, Минфина России от 18.06.1998 № 27н).

15. Письмо Минфина России от 24.07.1992 № 59 «О Рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях».

2.2. План счетов бухгалтерского учета

Как уже отмечалось, основными элементами учетной политики являются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, разработанные организацией;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации (выбор способа ведения бухгалтерского учета и плана его организации);
- порядок контроля хозяйственных операций;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

С 01.01.2001 в Российской Федерации действуют План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (далее — План счетов).

План счетов является нормативным актом, единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

Организации могут применять типовой план счетов без внесения в него изменений. Если организации в силу специфики своей деятельности принимают решение о внесении изменений в типовой план счетов, то на основании Плана счетов и Инструкции по его применению утверждается *рабочий план счетов* бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета).

Для учета специфических операций организации *по согласованию с Минфином России* при необходимости могут вводить в План счетов *дополнительные синтетические счета*, используя свободные коды счетов.

При определении перечня используемых субсчетов следует иметь в виду, что с 01.01.2007 в соответствии с приказом Минфина России от 18.09.2006 № 115н организации не вправе использовать субсчет «Чрезвычайные доходы и расходы» к счету 99 «Прибыли и убытки», поскольку с этого момента чрезвычайные доходы и расходы должны отражаться не на счете 99, а на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организации могут *уточнять* содержание отдельных из них, а также *вводить, исключать или объединять* дополнительные субсчета.

Следует иметь в виду, что организация не обязана использовать все синтетические счета, приведенные в Плане счетов, — она выбирает те из них, которые ей действительно необходимы. Например, если организация выпускает один вид продукции или оказывает один вид услуг, то все расходы можно считать прямыми и в этом случае отпадает необходимость в использовании счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из положений Инструкции по применению Плана счетов и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, материалов и т.п.).

Новые хозяйственные образования (например, малые предприятия) могут пользоваться рабочими планами счетов, в которых существенно сокращается количество применяемых счетов.

2.3. Документирование хозяйственных операций

Первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения операций, а если это не представляется возможным — непосредственно по окончании операции.

Ответственность за своевременное и доброкачественное составление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, составившие и подписавшие эти документы.

Своевременное и достоверное составление первичных документов, передача их в установленном порядке и сроки для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации.

С 01.01.1999 организации применяют унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а. Порядок документального оформления операций по учету основных средств, труда и его оплаты уточнен постановлениями данного ведомства от 21.01.03 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» и от 06.04.2001 № 26 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

Унифицированные формы первичных учетных документов должны применяться в организациях без изменений. Если унифицированные формы первичных учетных документов *не предусмотрены*, то организация *разрабатывает их самостоятельно*. При этом они должны содержать все обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Наряду с унификацией важное значение имеет стандартизация документов, т.е. установление одинаковых стандартных размеров бланков типовых документов.

С середины 1990-х гг. в Российской Федерации начали распространяться корпоративные системы документооборота, которые предусматривают не только автоматизацию традиционных функций делопроизводства, но и реализацию принципиально новых возможностей управления документооборотом, в том числе выполнение справочно-информационной аналитической работы, использование электронного документооборота, осуществление централизованного контроля документооборота во всех подключенных к системе подразделениях.

Сроки хранения отдельных первичных документов, ведомостей, отчетов и других материалов определены Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения, утвержденным Росархивом 06.10.2000.

Порядок и сроки хранения документов акционерных обществ определены Положением о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ (утверждено постановлением ФКЦБ РФ от 16.07.2003 № 03-33/пс).

Отбор документов, образовавшихся в деятельности общества, для их дальнейшего хранения или уничтожения осуществляется экспертной комиссией, возглавляемой одним из руководителей организации. Решения экспертной комиссии, в том числе акты о выделении документов с истекшими сроками хранения, утверждаются руководителем организации. Указанный акт вместе с описями хранится в архиве общества в формируемом деле.

В случае ликвидации общества документы по личному составу работников передаются в государственный архив. Если общество имело договор с учреждением государственного архива и часть его документов отнесена к составу Архивного фонда Российской Федерации, то эти документы также передаются в государственный архив.

Место хранения остальных документов общества определяется председателем ликвидационной комиссии или конкурсным управляющим.

Изъятие первичных учетных документов у организации разрешается только органам дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судам и налоговым инспекциям на основании их постановлений в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Изъятие документов оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку руководителю организации или главному бухгалтеру. С разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, главный бухгалтер или другое должностное лицо может снять копии с изъятых документов с указанием основания и даты их изъятия.

В случае пропажи или гибели первичных учетных документов руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин их пропажи или гибели. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации.

Отсутствие первичных учетных документов считается грубым нарушением правил учета доходов и расходов. В соответствии со ст. 120 НК РФ штраф за это нарушение составляет 5000 руб., а если отсутствие документов привело к занижению налога, то штраф составит 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб. Чтобы избежать ответственности, необходимо доказать невиновность организации в отсутствии документов. Для этой цели составляются акты, утверждаемые руководителем организации и подтверждаемые соответствующими справками (о пожаре — из пожарной части, о краже — из милиции и т.д.).

При принятии дел новому главному бухгалтеру следует провести инвентаризацию и составить акты на отсутствующие документы. Затем целесообразно принять меры по восстановлению отсутствующих документов.

Разработанные организацией формы первичных учетных документов должны прилагаться к приказу (распоряжению) об учетной политике организации.

По элементу «Правила документооборота» учетной политики наиболее важным для практики является вопрос о порядке списания расходов, первичные документы по которым поступили после окончания месяца (датируются же они, как правило, последним числом месяца получения услуг).

В письме Минфина России от 06.09.2007 № 03-03-06/1/647 указано следующее: «по правилам бухгалтерского учета ежемесячные расходы, такие как, например, расходы на оплату коммунальных услуг и услуг связи, могут быть учтены в том месяце, в котором получены первичные документы, подтверждающие данные расходы, при условии, что такой порядок отражен в учетной политике организации». Далее в этом письме сказано, что для целей налогообложения прибыли расходы, являющиеся условно-постоянными (в том числе коммунальные платежи), также могут быть учтены в том месяце, в котором получены документы, подтверждающие эти расходы.

Принимая указанное решение по данному элементу учетной политики, следует иметь в виду, что под датой предъявления документов, которые служат основанием для расчетов, ведомственные специалисты понимают дату их составления (см. письма Минфина России от 26.01.2007 № 03-03-06/2/10 и ФНС России от 13.07.2005 № 02-3-08/530).

2.4. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств

Инвентаризация — это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Это способ уточнения показателей учета и последующего контроля сохранности имущества организации.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежавшие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и финансовых обязательств организации.

Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов имущества и обязательств, например только денежные средства, материалы и т.п.

Инвентаризации могут быть *плановыми*, которые проводят в заранее установленные сроки, и *внезапными*, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при проведении каждой из

них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет. В районах Крайнего Севера и в приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации или в других случаях, предусмотряемых законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируется в книге контроля выполнения приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы и другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.).

В состав инвентаризационной комиссии *могут входить* представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Наличие средств в натуре проверяют при обязательном участии материально ответственного лица. Результаты подсчета, обмера и взвешивания вносятся в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах, которые подписывают все члены комиссии. Материально ответственные лица подтверждают на каждой описи, что у них нет претензий к комиссии и что проверенные ценности приняты ими на хранение.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Количество материалов и товаров, хранящихся в неповрежденной упаковке поставщика, *может определяться* на основании документов при обя-