**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ" (ПБУ 1/2008)

1.1 Общие положения

1.2 Формирование учетной политики

1.3 Изменение учетной политики

1.4 Раскрытие учетной политики

2. ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ РАЗДЕЛ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

2.1 Структура бухгалтерской службы

2.2 Рабочий план счетов

2.3 Формы первичных учетных документов

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

**ВВЕДЕНИЕ**

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

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

Ценность учетной политики признается и судебными органами. Так, Высший Арбитражный Суд РФ подтвердил, что если какой-либо способ расчета налога не утвержден в налоговом законодательстве, то может быть применена методика, разработанная самим налогоплательщиком и прописанная в его учетной политике (Постановление Президиума ВАС РФ от 12 февраля 2008 г. N 6845/07, а также Определение ВАС РФ от 9 апреля 2009 г. N 658/09 и Постановление ФАС Московского округа от 14 декабря 2009 г. N КА-А40/13446-09). Конечно, при условии, что эта методика не противоречит нормам законодательства. Поводом для такого вывода высшей судебной инстанции послужил спор организации с налоговой инспекцией, касающийся расчета суммы НДС, предъявленной к возмещению по экспортным операциям.

Организация сдала произведенную продукцию на склад готовой продукции и отгрузила ее на экспорт в самом начале месяца. В то же время в соответствии с принятой учетной политикой для целей бухгалтерского учета она учла в себестоимости этой продукции затраты на электрическую и тепловую энергию за весь месяц. Входной НДС по этим материальным ресурсам был заявлен к возмещению в полной сумме. А поскольку даты выписки счетов-фактур на материальные ресурсы относятся к периоду после отгрузки продукции на экспорт (счета-фактуры оформлены на последнее число месяца), то налоговая инспекция сочла, что у организации не было реальной возможности приобретенные в течение месяца энергоресурсы использовать при производстве экспортной продукции (что, в общем-то, соответствует действительности), и в возмещении входного НДС отказала.

Однако ВАС РФ решил, что такой способ исчисления налогового вычета обусловлен особенностями производственного процесса и особенностями бухгалтерского учета, прописанными в учетной политике, он соответствует законодательству о бухучете и не противоречит налоговому законодательству. В результате решение было вынесено в пользу налогоплательщика.

Рассмотренное решение суда лишний раз доказывает, что все вопросы определения доходов и расходов, их признания, оценки, распределения, учета, неясно или неоднозначно прописанные в Налоговом кодексе либо не прописанные вообще, должны становиться вопросами учетной политики. Если они будут согласованы с другими нормами действующего законодательства, то учетная политика поможет выиграть спор с налоговым органом.

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

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

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

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

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

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

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

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

Примечательно, что тем же Приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н было утверждено и еще одно Положение - ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений". Этим ПБУ было введено понятие "изменение оценочных значений" (п. 2), под которым понимается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности. ПБУ 21/2008 позволяет пересматривать такие показатели, как резервы по сомнительным долгам и срок использования основных средств (п. 3 ПБУ 21/2008). Подобные исправления при этом нужно оговорить в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

**1. ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ "УЧЕТНАЯ** **ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ" (ПБУ 1/2008)**

**бухгалтерский учетный политика документ**

**1.1 Общие положения**

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений) (далее - организации).

(в ред. Приказа Минфина РФ от 25.10.2010 N 132н)

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

2. Для целей настоящего Положения под учетной политикой организации понимается 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, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

3. Настоящее Положение распространяется:

в части формирования учетной политики - на все организации;

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

**1.2 Формирование учетной политики**

4. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

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

формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

способы оценки активов и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями;

другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

5. При формировании учетной политики предполагается, что:

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

организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

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

факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

6. Учетная политика организации должна обеспечивать:

полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

7. При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

8. Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

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

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

**1.3 Изменение учетной политики**

10. Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых 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 бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

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

11. Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться в порядке, предусмотренном пунктом 8 настоящего Положения.

12. Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

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

14. Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство Российской Федерации и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном пунктом 15 настоящего Положения.

15. Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных в пункте 14 настоящего Положения, и оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

15.1 Субъекты малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

(п. 15.1 введен Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 N 144н)

16. Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

**1.4 Раскрытие учетной политики**

17. Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

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

18. Абзац исключен. - Приказ Минфина РФ от 11.03.2009 N 22н.

Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

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

19. Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных пунктом 5 настоящего Положения, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных пунктом 5 настоящего Положения, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

20. 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.

21. В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;

- содержание изменения учетной политики;

- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;

- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;

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

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

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

23. В случае, если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

24. Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации.

В случае представления промежуточной бухгалтерской отчетности, она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

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

2. ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ РАЗДЕЛ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

**2.1 Структура бухгалтерской службы**

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

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

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

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

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

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

- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии;

- вести бухгалтерский учет лично.

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

**2.2 Рабочий план счетов**

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

Систему бухгалтерского учета любой организации можно рассматривать:

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

2) с точки зрения организации бухгалтерского учета.

Объем и структура бухгалтерской информации определяются объектами и задачами бухгалтерского учета.

Согласно Закону N 129-ФЗ объектами бухгалтерского учета признаются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации;

- обеспечение информацией о деятельности организации и ее имущественном положении внешних пользователей бухгалтерской отчетности;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности.

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

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

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

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

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

Организация бухгалтерского учета закрепляется в учетной политике организации.

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

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

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

- методы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

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

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

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов бухгалтерского учета, используются организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета, т.е. проявить достаточную долю самостоятельности при формировании субсчетов и аналитических счетов рабочего плана счетов.

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

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

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

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

Принципиально иной подход к классификации объектов бухгалтерского учета использует система "1С: Предприятие", применяя фасетный метод классификации. Данный метод предполагает разбиение исходного множества объектов на подмножества в соответствии со значениями отдельных фасетов. Фасет - это набор значений одного признака классификации. Фасеты взаимно независимы. Каждый объект может одновременно входить в различные классификационные группы.

Планы счетов в системе "1С: Предприятие" поддерживают многоуровневую иерархию "счет - субсчета". План счетов может включать неограниченное число синтетических счетов. К каждому синтетическому счету может быть открыто неограниченное количество субсчетов. Каждый субсчет может иметь свои субсчета - и так далее. Количество уровней субсчетов ограничивается только общей длиной кода счета (включая коды субсчетов всех уровней), которая не должна превышать 255.

Структура кода счета может быть задана в виде шаблона, состоящего из последовательности символов "#" и ".". Шаблон косвенно задает общее количество уровней субсчетов, которое может быть в рабочем плане счетов, и общее количество субсчетов, которое может быть у счета или субсчета. Коммерческая организация при формировании своего рабочего плана счетов в системе "1С: Предприятие" пользуется шаблоном ###.##.#. При этом рабочий план счетов может включать 999 синтетических счетов, к каждому из которых может быть открыто до 99 субсчетов первого уровня, которые, в свою очередь, могут включать до 9 субсчетов второго уровня.

Аналитический учет в системе "1С: Предприятие" может быть организован при помощи специального механизма субконто. Субконто называется объект аналитического учета. Видом субконто называется множество однотипных объектов аналитического учета (например, основные средства).

Аналитический учет при помощи субконто можно вести по любому счету или субсчету. Для этого при настройке рабочего плана счетов к требуемому счету или субсчету "прикрепляется" нужный вид субконто. К каждому счету или субсчету можно прикрепить до 5 разных видов субконто.

Если на счете или субсчете ведется аналитический учет с использованием субконто, система "1С: Предприятие" будет хранить бухгалтерские итоги как в целом по счету или субсчету, так и отдельно по каждому объекту аналитического учета. Такая схема построения аналитического учета позволяет получать сквозной анализ объекта аналитического учета по всем счетам, к которым он относится.

Различия в организации аналитического учета при помощи многоуровневой системы субсчетов и механизма субконто очевидны. Исходя из этого в основу системы субсчетов разумно положить признаки классификации объектов бухгалтерского учета, общие для финансового, управленческого и налогового учета, а за основу организации системы субконто взять признаки классификации, свойственные отдельным направлениям бухгалтерского учета.

При использовании такого подхода можно разработать рабочий план счетов в каждой коммерческой организации для автоматизированного ведения бухгалтерского учета с использованием системы "1С: Предприятие".

**2.3 Формы первичных учетных документов**

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

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

а) наименование документа;

б) дату составления документа;

в) наименование организации, от имени которой составлен документ;

г) содержание хозяйственной операции;

д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

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

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

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

Вплоть до последнего времени ответственным за утверждение бланков строгой отчетности был Минфин России. Еще в 2008 г. появился документ (Положение), который позволил компаниям самостоятельно разрабатывать и утверждать большинство бланков (Постановление Правительства РФ от 6 мая 2008 г. N 359 "О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники").

Информационным письмом Минфина России от 22 августа 2008 г. разъяснено, что организация и индивидуальный предприниматель, оказывающие услуги населению, вправе использовать самостоятельно разработанный бланк строгой отчетности, в котором должны содержаться реквизиты, установленные п. 3 Положения, если иное не предусмотрено п. п. 5 и 6. Утверждение формы такого документа уполномоченными федеральными органами исполнительной власти не требуется.

Положение устанавливает порядок осуществления организациями и индивидуальными предпринимателями наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению при условии выдачи документа, оформленного на бланке строгой отчетности, приравненного к кассовому чеку, а также порядок утверждения, учета, хранения и уничтожения таких бланков.

На бланках строгой отчетности оформляются предназначенные для осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники в случае оказания услуг населению квитанции, билеты, проездные документы, талоны, путевки, абонементы и другие документы, приравненные к кассовым чекам (далее - документы).

Документ должен содержать следующие реквизиты, за исключением случаев, предусмотренных п. п. 5 и 6 настоящего Положения:

а) наименование документа, шестизначный номер и серию;

б) наименование и организационно-правовую форму - для организации;

фамилию, имя, отчество - для индивидуального предпринимателя;

в) место нахождения постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица - иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности);

г) идентификационный номер налогоплательщика, присвоенный организации (индивидуальному предпринимателю), выдавшей документ;

д) вид услуги;

е) стоимость услуги в денежном выражении;

ж) размер оплаты, осуществляемой наличными денежными средствами и (или) с использованием платежной карты;

з) дату осуществления расчета и составления документа;

и) должность, фамилию, имя и отчество лица, ответственного за совершение операции и правильность ее оформления, его личную подпись, печать организации (индивидуального предпринимателя);

к) иные реквизиты, которые характеризуют специфику оказываемой услуги и которыми вправе дополнить документ организация (индивидуальный предприниматель).

Бланк документа изготавливается типографским способом или формируется с использованием автоматизированных систем.

Изготовленный типографским способом бланк документа должен содержать сведения об изготовителе бланка документа (сокращенное наименование, идентификационный номер налогоплательщика, место нахождения, номер заказа и год его выполнения, тираж), если иное не предусмотрено нормативными правовыми актами об утверждении форм бланков таких документов.

В случае если в соответствии с законодательством Российской Федерации федеральные органы исполнительной власти наделены полномочиями по утверждению форм бланков документов, используемых при оказании услуг населению, такие федеральные органы исполнительной власти утверждают указанные формы бланков документов для осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники (п. 5 Положения).

При необходимости исключения из формы бланка документа реквизитов, предусмотренных пп. "ж" - "и" п. 3 Положения, формы бланков документов при оказании услуг учреждениями культуры (учреждения кино и кинопроката, театрально-зрелищные предприятия, концертные организации, коллективы филармоний, цирковые предприятия и зоопарки, музеи, парки (сады) культуры и отдыха), включая услуги выставочного характера и художественного оформления, и услуг физической культуры и спорта (проведение спортивно-зрелищных мероприятий) утверждаются соответствующими федеральными органами исполнительной власти, осуществляющими функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной сфере деятельности (п. 6 Положения).

Перечень сведений, содержащихся в документах, указанных в п. п. 5 и 6 настоящего Положения, устанавливается федеральными органами исполнительной власти, наделенными полномочиями по утверждению форм бланков документов. Формы бланков документов, утверждаемые в соответствии с п. п. 5 и 6 Положения, применяются организациями и индивидуальными предпринимателями, оказывающими населению услуги тех видов, в отношении которых эти формы утверждены.

При заполнении бланка документа должно обеспечиваться одновременное оформление не менее одной копии, либо бланк документа должен иметь отрывные части, если иное не предусмотрено нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, указанных в п. п. 5 и 6 Положения.

Проставление серии и номера на бланке документа, изготовленного типографским способом, осуществляется изготовителем бланков. Дублирование серии и номера на бланке документа не допускается, за исключением серии и номера, наносимых на копию (отрывные части) бланка документа, оформляемую в соответствии с п. 8 Положения.

Бланк документа должен заполняться четко и разборчиво, исправления не допускаются. Испорченный или неправильно заполненный бланк документа перечеркивается и прилагается к книге учета бланков документов за тот день, в котором они заполнялись.

Формирование бланков документов может производиться с использованием автоматизированной системы. При этом для одновременного заполнения бланка документа и выпуска документа должно обеспечиваться выполнение следующих требований:

а) автоматизированная система должна иметь защиту от несанкционированного доступа, идентифицировать, фиксировать и сохранять все операции с бланком документа в течение не менее пяти лет;

б) при заполнении бланка документа и выпуске документа автоматизированной системой сохраняются уникальный номер и серия его бланка.

Организации и индивидуальные предприниматели по требованию налоговых органов обязаны представлять информацию из автоматизированных систем о выпущенных документах.

Учет бланков документов, изготовленных типографским способом, по их наименованиям, сериям и номерам ведется в книге учета бланков документов. Листы такой книги должны быть пронумерованы, прошнурованы и подписаны руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации (индивидуальным предпринимателем), а также скреплены печатью (штампом).

Руководитель организации (индивидуальный предприниматель) заключает с работником, которому поручаются получение, хранение, учет и выдача бланков документов, а также прием от населения наличных денежных средств согласно документам, договор о материальной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Руководитель организации (индивидуальный предприниматель) создает условия, обеспечивающие сохранность бланков документов.

Бланки документов, поступившие в организацию (индивидуальному предпринимателю), принимаются работником, указанным в п. 14 Положения, в присутствии комиссии, образованной руководителем организации (индивидуальным предпринимателем). Приемка производится в день поступления бланков документов. При приемке проверяется соответствие фактического количества, серий и номеров бланков документов данным, указанным в сопроводительных документах (накладных, квитанциях и т.п.), и составляется акт приемки бланков документов. Акт, утвержденный руководителем организации (индивидуальным предпринимателем), является основанием для принятия бланков документов на учет указанным работником.

Бланки документов хранятся в металлических шкафах, сейфах и (или) специально оборудованных помещениях в условиях, исключающих их порчу и хищение. По окончании рабочего дня место хранения бланков документов опечатывается или опломбировывается.

Инвентаризация бланков документов осуществляется в сроки проведения инвентаризации находящихся в кассе наличных денежных средств.

При осуществлении контроля за надлежащим использованием бланков документов проверяется наличие печати организации (индивидуального предпринимателя) и подписи главного бухгалтера (бухгалтера) или индивидуального предпринимателя на обложках (наклеенных на книжках листах) использованных книжек с квитанциями (сброшюрованных бланков), а также наличие копий документов (корешков документов), отсутствие в них исправлений, соответствие сумм, указанных в копиях (корешках документов), суммам, отраженным в кассовой книге.

Упакованные в опечатанные мешки копии документов (корешки), подтверждающих суммы принятых наличных денежных средств (в том числе с использованием платежных карт), хранятся в систематизированном виде не менее пяти лет. По окончании указанного срока, но не ранее истечения месяца со дня проведения последней инвентаризации копии документов (корешки) уничтожаются на основании акта об их уничтожении, составленного комиссией, образованной руководителем организации (индивидуальным предпринимателем). В таком же порядке уничтожаются некомплектные или испорченные бланки документов.

В случае применения документов наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники осуществляются в следующем порядке:

а) при оплате услуг наличными денежными средствами уполномоченное лицо организации (индивидуальный предприниматель):

заполняет бланк документа, за исключением места для личной подписи (при наличии такого реквизита);

получает от клиента денежные средства;

называет сумму полученных денежных средств и помещает их отдельно на виду у клиента;

подписывает документ (при наличии места для личной подписи);

называет сумму сдачи и выдает ее клиенту вместе с документом, при этом бумажные купюры и разменные монеты выдаются одновременно;

б) при оплате услуг с использованием платежной карты уполномоченное лицо организации (индивидуальный предприниматель):

получает от клиента платежную карту;

заполняет бланк документа, за исключением места для личной подписи (при наличии такого реквизита);

вставляет платежную карту в устройство для считывания информации с платежных карт и получает подтверждение оплаты по платежной карте;

подписывает документ (при наличии места для личной подписи);

возвращает клиенту платежную карту вместе с документом и документом, подтверждающим совершение операции с использованием платежной карты;

в) при осуществлении смешанной оплаты, при которой одна часть услуги оплачивается наличными денежными средствами, другая - с использованием платежной карты, выдача документа и сдачи, а также возврат платежной карты производятся одновременно.

В настоящее время налоговики при проверках по НДС первичным бухгалтерским документам стали уделять внимание, сравнимое с вниманием к счетам-фактурам. Теперь мало сделать проводки, нужны первичные документы, которые заполнены в соответствии с требованиями законодательства о бухучете. Формальное основание увязывать право на вычет входного НДС с правильностью оформления "первички" налоговикам дают ст. ст. 171 и 172 НК РФ. Они гласят, что для вычета НДС товар, работа, услуга должны быть приняты на учет и использоваться в операциях, облагаемых этим налогом. Проверить, выполняются ли эти условия, инспектор может только на основании данных бухгалтерского учета.

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

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Каждая компания должна рассматривать характер своей деятельности и учетную политику, которая, как ожидают пользователи финансовой отчетности, должна быть раскрыта для подобных фирм. Например:

- если компания имеет существенное зарубежное подразделение или операции в иностранной валюте, то она должна раскрыть учетную политику в отношении признания доходов и расходов от изменения валютных курсов;

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

Процесс принятия учетной политики требует применения различных суждений. При этом последние могут оказать существенное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности, и МСФО (IAS) 1 требует их раскрытия в основных положениях учетной политики или в других разделах примечаний. Например, необходимо применять суждение:

- при выяснении того, являются ли финансовые активы инвестициями, удерживаемыми до погашения;

- при определении момента, когда практически все существенные риски и вознаграждения, связанные с владением финансовыми активами и арендуемыми активами, передаются другой компании;

- при выявлении того, являются ли определенные операции по продаже товаров по своему содержанию соглашениями о финансировании, в связи с чем они не ведут к получению выручки;

- в том случае, когда необходимо установить, является ли то или иное предприятие компанией специального назначения.

Международный стандарт также требует раскрытия в финансовой отчетности информации об изменениях в учетной политике. Здесь МСФО (IAS) 8 разграничивает изменения, сделанные в соответствии с первым применением стандарта или интерпретации, и изменения в учетной политике, сделанные по собственной инициативе, а также определяет различные требования к раскрытию информации для каждого случая. Если стандарт или интерпретация выпущены, но еще не вступили в силу и не были применены, то необходимо отметить возможность их вероятного влияния на результат.

Несмотря на то что основные вопросы учетной политики рассматриваются в двух стандартах, при ее составлении и применении компания должна принимать во внимание все международные стандарты финансовой отчетности. В то же время необходимо помнить, что при применении учетной политики всегда будут присутствовать суждения, которые должны быть соответствующим образом раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности по МСФО.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожникова. – М.: КНОРУС, 2006.
2. Бухгалтерский учет: Основы теории, тесты, задачи: учебное пособие / Под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К”»; Ростов-на-Дону: Наука-Пресс, 2007.
3. Бухгалтерский учет: теория: учебник / Под редакцией Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2008.
4. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий: учебник / Под редакцией Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2008.
5. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / И.В. Анциферов. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. – 800с. – стр. 410-514, 541- 631.
6. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / Е.В. Сулейманова. – М.: «Финансы и статистика», 2008. – 200с. – стр.3-26.
7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник – М.: ИНФРА-М, 2007.
8. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник- М.: Финансы и статистика, 2006.