

Актуальные вопросы формирования учетной политики организации



Е.В. Кузнецова,
ведущий аудитор ЗАО «Трансэксперт»

Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета

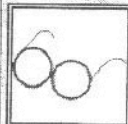


Достаточно часто при проведении аудиторских проверок приходится сталкиваться с формальным отношением администрации предприятий к разработке учетной политики. В действительности же грамотно построенная учетная политика позволяет определенным образом влиять на финансовый результат деятельности предприятия и, соответственно, планировать размер налоговых платежей. Действующие нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и налогообложению еще далеки от совершенства и зачастую противоречивы, поэтому аргументированное обоснование того или иного способа ведения бухгалтерского учета, закрепленного в учетной политике, является реальным инструментом разрешения противоречий и избежания конфликтных ситуаций при налоговых проверках. Кроме того, учетная политика представляет собой один из наиболее важных элементов системы внутреннего контроля организации.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным Приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н (далее — ПБУ 1/98), под **учетной политикой организации** понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. ПБУ 1/98 в части формирования учетной политики распространяется на организации, независимо от организационно-правовых форм, а в части раскрытия учетной политики — на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам или по собственной инициативе.

Учетная политика формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. В рамках учетной политики утверждаются:

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



- ✓ 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;
- ✓ методы оценки активов и обязательств;
- ✓ правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- ✓ порядок контроля за хозяйственными операциями.

Данные положения, по мнению автора, следует отразить в приложениях к Приказу об учетной политике. Таким образом, Приказ об учетной политике должен представлять собой достаточно объемный документ, охватывающий не только способы ведения учета, но и вопросы организации внутреннего контроля и документооборота на предприятии.

При формировании учетной политики организации по 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 самостоятельно исходя из Положений по бухгалтерскому учету.

Учетная политика применяется в течение длительного периода времени и вводится в действие с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. Вновь созданное предприятие должно оформить избранную им учетную политику не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (с момента его государственной регистрации).

Рассмотрим наиболее актуальные на данный момент вопросы формирования учетной политики.

Порядок изменения и дополнения учетной политики

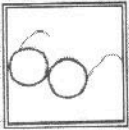
В соответствии с п. 4 ст. 6 Федерального закона от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете) в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета *изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.*

Изменения в учетной политике могут иметь место только в случаях:

- ✓ существенного изменения условий деятельности организации (реорганизация, смена собственников, изменение вида деятельности и т. п.);
- ✓ изменения действующего законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета;

Учетная политика вводится в действие с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа





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



- ✓ 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 ведения учета без снижения степени достоверности информации.

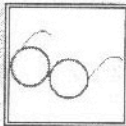
Из п. 16 ПБУ 1/98 следует, что утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации, считается не изменением, а дополнением учетной политики. По мнению автора, в течение года дополнения в учетную политику могут вноситься по мере приобретения организацией активов или возникновения фактов деятельности, имеющих вариантность в законодательстве, но не имеющих аналогов в практике данной организации.

Достаточно часто на практике формирование учетной политики производится «про запас», т. е. в приказе приводятся способы ведения бухгалтерского учета по таким элементам учетной политики, которые еще не применялись в организации и применение которых не планируется в будущем. Такой подход нельзя признать целесообразным, поскольку гораздо проще дополнить учетную политику в течение года, нежели ее изменить. Так, например, если предприятие не имеет нематериальных активов и на момент формирования учетной политики их приобретение не предполагается, нет необходимости закреплять в учетной политике способ начисления и порядок отражения в учете амортизации этого вида имущества; предприятиям, занимающимся только оптовой и розничной торговлей, не имеет смысла закреплять вариант учета выпуска готовой продукции.

НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

В ряде случаев налоговое законодательство содержит требования о необходимости вести бухгалтерский учет определенным образом для получения права на применение налоговых льгот. Однако сама методика ведения такого учета в нормативных документах, как правило, не приводится. В связи с этим у предприятия возникает необходимость самостоятельно разработать и закрепить в учетной политике способ ведения бухгалтерского учета, позволяющий получить налоговую льготу. По мнению автора, к числу такого рода методик можно отнести:

- ✓ порядок ведения отдельного учета при реализации товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на прибыль и НДС по разным ставкам;
- ✓ порядок учета использования объектов социальной сферы для получения льготы по налогу на имущество;
- ✓ порядок определения сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета при экспорте.



ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ, СВЯЗАННЫЕ С ПЕРЕХОДОМ НА НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ

Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н утверждены и введены в действие с 1 января 2001 г. новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (далее — новый План счетов). В связи с недостаточностью времени для изучения нового Плана счетов п. 2 вышеупомянутого Приказа разрешено осуществлять переход к его применению в течение 2001 г. по мере готовности организации. Таким образом, может возникнуть ситуация, когда в пределах одного отчетного года ведение бухгалтерского учета на предприятии будет осуществляться по разным правилам с использованием двух различных рабочих планов счетов. По мнению автора, кардинальное изменение рабочего плана счетов как одной из важнейших составляющих учетной политики организации в течение финансового года является нарушением Закона о бухгалтерском учете. Поэтому организациям, не успевшим перейти на новый План счетов с 1 января 2001 г., следует сделать это с 1 января 2002 г., т. е. с даты, после которой все организации без исключения обязаны будут использовать новый План счетов.

Рассмотрим некоторые существенные изменения в методологии учета, вызванные переходом на новый План счетов и влияющие на выбор конкретных элементов учетной политики.

Новым Планом счетов предусмотрена возможность формирования информации о расходах по обычным видам деятельности либо на **счетах 20—29**, либо на **счетах 20—39**. В последнем случае **счета 20—29** используются для группировки расходов по статьям затрат, местам возникновения и другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг); **счета 30—39** применяются для учета расходов по элементам затрат. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов. Следует отметить, что применение этого способа учета целесообразно для крупных промышленных предприятий. Такой вариант учета затрат предназначен не столько для нужд составления внешней финансовой отчетности, сколько для соответствующего обобщения информации при ведении производственного учета и управления себестоимостью продукции.

Состав и методика использования **счетов 20—39** устанавливается предприятием исходя из особенностей деятельности, структуры, организации управления на основе соответствующих рекомендаций Минфина России. На данный момент рекомендации Минфина еще не разработаны, поэтому можно посоветовать бухгалтерам ознакомиться с мировой практикой ведения производственного учета.

Другим существенным изменением является то, что в новом Плане счетов отсутствуют счета, предназначенные для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП) и их износа. Это означает, что информация о наличии и движении МБП должна накапливаться и систематизироваться на других синтетических счетах, а именно на **счетах 01** «Основные

В новом Плане счетов отсутствуют счета, предназначенные для учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов и их износа





средства» и **10** «Материалы». Деление объектов на основные средства и материалы предполагается производить исходя из срока их полезного использования без учета стоимостного критерия. Предметы со сроком полезного использования свыше 12 месяцев будут включаться в состав основных средств; менее 12 месяцев — в состав материалов.

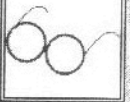
По мнению автора, окончательное решение о принадлежности конкретной группы имущества к классу основных средств или материалов должно быть принято руководителем предприятия и закреплено в учетной политике.

В новом Плане счетов отсутствуют синтетические счета для учета фондов специального назначения, не предусмотрен обособленный учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений. В связи с этим учетная политика организации должна быть пересмотрена в части классификации финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные, установления порядка финансирования расходов, ранее осуществлявшихся за счет фондов специального назначения, и распределения прибыли.

В ряде случаев при определении конкретных элементов учетной политики прибегают к формулировкам типа «вести учет с использованием счета такого-то». В таблице 1 приведены возможные формулировки способов ведения учета с указанием кодов счетов Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденного Приказом Минфина СССР от 01.11.91 г. № 56 (далее — действующий План счетов), и нового Плана счетов.

Таблица 1

№ п/п	Элемент учетной политики	Возможные формулировки элементов учетной политики		Нормативный акт, устанавливающий возможные варианты применения элемента учетной политики
		при применении действующего Плана счетов	при применении нового Плана счетов	
1	Порядок учета затрат на проведение ремонта производственных основных средств	<p>Вариант 1. Затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) текущего периода (счета 20, 23, 25, 26, 44)</p> <p>Вариант 2. Создается резерв расходов на ремонт на счете 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей»</p> <p>Вариант 3. Затраты предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов на счете 31</p> <p>Вариант 4. Создается ремонтный фонд для проведения особо сложных видов ремонта на счете 89 «Резервы предстоящих расходов и платежей»</p>	<p>Вариант 1. Затраты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) текущего периода (счета 20, 23, 25, 26, 44)</p> <p>Вариант 2. Создается резерв расходов на ремонт на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»</p> <p>Вариант 3. Затраты предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов на счете 97</p> <p>Вариант 4. Создается ремонтный фонд для проведения особо сложных видов ремонта на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»</p>	Инструкции по применению действующего и нового Планов счетов; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н); Постановление Совмина СССР от 22.10.90 г. № 1072 «О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» (п. 6)

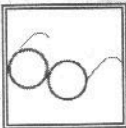


Окончание табл. 1

№ п/п	Элемент учетной политики	Возможные формулировки элементов учетной политики		Нормативный акт, устанавливающий возможные варианты применения элемента учетной политики
		при применении действующего Плана счетов	при применении нового Плана счетов	
2	Порядок учета выпуска продукции	Вариант 1. Без применения <i>счета 37</i> «Выпуск продукции (работ, услуг)» Вариант 2. С применением <i>счета 37</i> «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Вариант 1. Без применения <i>счета 40</i> «Выпуск продукции (работ, услуг)» Вариант 2. С применением <i>счета 40</i> «Выпуск продукции (работ, услуг)»	Инструкции по применению действующего и нового Планов счетов
3	Порядок списания расходов со <i>счета 26</i> «Общехозяйственные расходы»	Вариант 1. Калькулирование полной фактической себестоимости. Общехозяйственные расходы как косвенные затраты после распределения включаются в себестоимость продукции (<i>счета 20, 23, 29</i>). Вариант 2. Общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных списываются в <i>дебет счета 46</i> «Реализация продукции (работ, услуг)»	Вариант 1. Калькулирование полной фактической себестоимости. Общехозяйственные расходы как косвенные затраты после распределения включаются в себестоимость продукции (<i>счета 20, 23, 29</i>). Вариант 2. Общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных списываются в <i>дебет счета 90</i> «Продажи»	Инструкции по применению действующего и нового Планов счетов; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н); Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н)
4	Обобщение информации о законченных этапах работ, имеющих самостоятельное значение	Вариант 1. С использованием <i>счета 36</i> «Выполненные этапы по незавершенным работам» Вариант 2. Без использования <i>счета 36</i> «Выполненные этапы по незавершенным работам»	Вариант 1. С использованием <i>счета 46</i> «Выполненные этапы по незавершенным работам» Вариант 2. Без использования <i>счета 46</i> «Выполненные этапы по незавершенным работам»	Инструкции по применению действующего и нового Планов счетов

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В соответствии с п. 8 Указаний по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества, утвержденных Приказом Минфина России от 24.12.98 г. № 68н, при организации бухгалтерского учета товарищ, ведущий общие дела в соответствии с договором простого товарищества, обеспечивает обособленный учет операций по договору простого товарищества и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности. При этом не разъясняется, должен ли товарищ, ведущий общие дела, при учете операций по договору простого товарищества руководствоваться учетной политикой, применяемой при от-



ражении операций по обычной деятельности, или же следует разработать самостоятельную учетную политику. На практике ситуация разрешается «по умолчанию» — какие способы учета применяются на предприятии, ведущем учет и общие дела, такие же используются и для учета операций по совместной деятельности, т. е. отдельный приказ по учетной политике в рамках совместной деятельности не составляется. Однако часто специфика деятельности, осуществляемой в рамках договора простого товарищества, требует иных способов ведения учета. По мнению автора, в рамках осуществления совместной деятельности может быть сформирована самостоятельная учетная политика, поскольку это не запрещено действующим законодательством. Решение о формировании отдельной учетной политики должно быть отражено непосредственно в договоре о совместной деятельности (договоре простого товарищества).

ВНУТРЕННЕЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Система бухгалтерского учета служит двум главным целям:

1) учет активов предприятия, определение результатов хозяйственной деятельности и составление периодической отчетности, представляемой акционерам (владельцам), кредиторам, государственным органам и менеджерам;

2) обеспечение руководства и менеджеров предприятия информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

Первая из перечисленных выше целей достигается посредством осуществления финансового учета, вторая — посредством учета управленческого. Финансовый учет строится на основе общих для всех предприятий правил (стандартов). Законодательно установленных требований к порядку ведения управленческого учета нет ни на Западе, ни в России. Обработка учетной информации в рамках управленческого учета может выполняться по правилам, установленным самим предприятием исходя из специфики его деятельности (возможно применение иной степени детализации и обобщения информации). Периодичность составления управленческой отчетности определяется потребностями самого предприятия.

По мнению автора, для документального закрепления способов ведения управленческого учета целесообразно сформировать на предприятии управленческую учетную политику. Особенности ведения управленческого учета могут быть оговорены как в едином приказе об учетной политике, так и в приложении к нему или в отдельном распорядительном документе.

Очевидно, что способы ведения управленческого учета следует определять, основываясь на учетной политике, принятой для нужд финансового учета. В таблице 2 показано, каким образом положения учетной политики для нужд финансового учета могут быть использованы при ведении учета управленческого.

Для документального закрепления способов ведения управленческого учета целесообразно сформировать на предприятии управленческую учетную политику



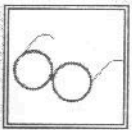


Таблица 2

Положения, утверждаемые в учетной политике	Для целей ведения финансового учета	Для целей ведения управленческого учета
Способы оценки фактов хозяйственной деятельности	Устанавливаются в соответствии с нормативными документами	Могут использоваться иные способы оценки (в том числе количественные и качественные)
Способы погашения стоимости активов	Устанавливаются в соответствии с нормативными документами	Могут использоваться иные способы
Рабочий план счетов	Разрабатывается в соответствии с нормативными документами	Могут вводиться дополнительные счета и субсчета, применяться расширенная аналитика
Формы первичных документов, отличные от типовых	Разрабатываются самостоятельно	Желательно использовать единые формы для нужд финансового и управленческого учета
Формы внутренней отчетности	Разрабатываются самостоятельно, но с ориентацией на нужды финансового учета	Предполагается использование значительного количества дополнительных форм отчетности, охватывающих деятельность большинства подразделений предприятия
Порядок организации документооборота	Желательно наличие единого порядка	
Порядок проведения инвентаризации	Желательно наличие единого порядка	
Порядок осуществления контроля за хозяйственными операциями	Желательно наличие единого порядка	

Букет информации для бухгалтера и финансиста

ВПЕРВЫЕ на Вашем компьютере

- **Федеральное законодательство**
- **Региональное законодательство**
- **Разъяснения и комментарии**

- Вопросы-ответы по налогам и бухучету
- Разъяснения и консультации из самых популярных изданий: "Главбух", АКДИ "Экономика и жизнь", "Финансовая газета" и др.
- Комментарии к законодательству

**СИСТЕМА
ГАРАНТ**

Закажите бесплатную демонстрацию справочной правовой системы ГАРАНТ:

Компания "Гарант", Москва, 119899, Воробьевы горы, МГУ
тел.: (095) 247 6238, факс: (095) 939 0071, www.garant.ru

