

Глава 24

Учетная политика.

Организация бухгалтерской службы

Учетная политика

Постановка бухгалтерского учета в организации

После учреждения юридического лица необходимо решить, каким образом будет организовано ведение бухгалтерского учета в данной организации. При постановке бухгалтерского учета руководитель и главный бухгалтер организации имеют право:

- самостоятельно устанавливать организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования;
- определять форму и методы бухгалтерского учета, отчетности и контроля;
- разрабатывать систему внутрипроизводственного управленческого учета, отчетности и контроля;
- формировать в установленном порядке учетную политику организации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации несет ее руководитель.

Понятие учетной политики

Под *учетной политикой* организации понимается принятая ею совокупность способов ведения и организации 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 амортизируемого имущества, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета и обработки информации, системы регистров бухгалтерского учета и иные соответствующие способы и приемы.

Формирование учетной политики

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» 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, 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 хозяйственных операций;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

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

Документы, раскрывающие учетную политику

В порядке формирования учетной политики в организации могут разрабатываться и утверждаться для внутреннего пользования: план документации и график документооборота, план инвентаризации, рабочий план счетов, план отчетности, план технического оформления учета, план организации труда работников бухгалтерской службы.

В *плане документации* приводятся перечень и формы используемых организацией первичных документов и определяется потребность в бланках. Организации должны использовать типовые формы первичных учетных документов, при этом допускается включать в формы недостающие реквизиты исходя из особенностей производства.

График документооборота устанавливает порядок создания и движения первичных документов в организации. В данном графике определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указывается порядок, место, время прохождения документов с момента составления до сдачи в архив.

В *плане инвентаризации* определяется порядок, формы и сроки (условия) проведения плановых и внеплановых инвентаризаций имущества и обязательств организации. План инвентаризации составляется таким образом, чтобы проверки наличия ценностей не нарушали ритма работы организации.

План отчетности, как правило, состоит из двух частей. В первой части содержатся необходимые сведения об отчетности, представляемой внешним пользователям, и указываются наименования и адреса организаций и учреждений, куда должна быть представлена отчетность, способ представления отчетов (почтой, телеграфом и др.). Во второй части плана отчетности приводятся требования к внутренней отчетности обособленных подразделений организации,

находящихся на самостоятельном балансе. В плане отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчетности, сроки представления отчетности, фамилии работников, отвечающих за составление отчетности с точным указанием выполняемых ими работ.

В плане *технического оформления учета* детально раскрывается выбранная форма бухгалтерского учета: применяемые учетные регистры, их построение, последовательность и способы записи в них. В плане технического оформления учета также указываются средства вычислительной техники и программного обеспечения, средства механизации и автоматизации учетных работ, которые будут использоваться в организации. В частности, в качестве счетных приспособлений могут быть указаны: мерная тара, весы, счетчики (газовые, электрические и т.п.).

В плане *организации труда работников бухгалтерской службы* определяется структура аппарата бухгалтерской службы и штат бухгалтерской службы, дается должностная характеристика каждому работнику, составляются графики учетных работ. В графиках учетных работ производится распределение учетных работ между исполнителями, устанавливается время выполнения работ, намечаются мероприятия по научной организации труда счетных работников.

Соответствие установленным требованиям и нормативной базе

При формировании учетной политики предполагается соблюдение установленных принципов (допущений) бухгалтерского учета: допущения имущественной обособленности, допущения непрерывности деятельности, допущения последовательности применения учетной политики, допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика организации должна обеспечивать соблюдение требований бухгалтерского учета: полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности.

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

Избрание элементов учетной политики

Возможные варианты избрания некоторых элементов учетной политики проиллюстрированы в приведенных ниже таблицах. В таблице 24.1 показаны возможные способы ведения бухгалтерского учета основных средств, в таблице 24.2 – возможные способы учета материально-производственных запасов. В

левом столбце таблиц показаны подлежащие определению элементы учетной политики, в правом столбце – возможные для выбора способы ведения бухгалтерского учета.

Таблица 24.1 Способы ведения бухгалтерского учета основных средств

Элемент учетной политики	Возможные варианты (способы)
Оценка основных средств	Способы оценки основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств
Начисление амортизации по объектам основных средств	Метод прямого счета (линейный)
	Ускоренная амортизация (линейным методом)
	Метод уменьшаемого остатка
	Метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования
Самостоятельное определение срока полезного использования некоторых основных средств*	Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
	Исходя из ожидаемой производительности и мощности оборудования
	Исходя из ожидаемого физического износа, зависящего от степени эксплуатации, влияния среды, системы планово-предупредительных ремонтов и пр.
	Исходя из нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (срок аренды и пр.)

* Срок полезного использования по объектам основных средств определяется организацией самостоятельно, если он отсутствует в технических условиях, не установлен в централизованном порядке, а также в тех случаях, когда приобретаются объекты, бывшие в употреблении.

Таблица 24.2 Способы ведения бухгалтерского учета материально-производственных запасов

Элемент учетной политики	Возможные альтернативы
Оценка материально-производственных запасов в текущем учете	По фактической себестоимости приобретения (заготовления)
	По учетным ценам: плановой себестоимости приобретения (заготовления), средним покупным ценам и пр.
Расчет фактической себестоимости отпущенных материально-производственных запасов	По себестоимости каждой единицы
	По средней себестоимости
	По методу ФИФО
	По методу ЛИФО

Раскрытие учетной политики

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы 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, 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;
- способы оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- порядок признания выручки организации;
- способы определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;
- порядок признания коммерческих и управленческих расходов;
- другие существенные способы ведения бухгалтерского учета.

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

При формировании учетной политики исходя из допущений, отличных от перечисленных выше допущений бухгалтерского учета, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения о 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 за отчетный год. Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой учетная политика была раскрыта.

Изменение учетной политики

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- 1) изменения законодательства и нормативных актов по бухгалтерскому учету;
 - 2) 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;

- 3) существенного изменения условий деятельности, которое может быть связано с реорганизацией (слиянием, разделением, присоединением), сменой собственников, 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. Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказом, распоряжением). Для обеспечения сопоставимости данных изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом утверждения изменений организационно-распорядительным документом.

Раскрытие изменений учетной политики

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна, как минимум, включать: причину изменения учетной политики, оценку последствий изменения 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 за год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Организация бухгалтерской службы

Бухгалтерская служба организации

Бухгалтерская служба организации (бухгалтерия) — это специальное подразделение или отдел, который ведет бухгалтерский учет и составляет бухгалтерские отчеты. Бухгалтерская служба является самостоятельным структурным подразделением организации и возглавляется главным бухгалтером.

Структура бухгалтерской службы зависит от размеров организации и сферы ее деятельности, объема учетной работы и наличия технических средств учета. Можно выделить три основных варианта структуры бухгалтерской службы: линейная (иерархическая), по вертикали (линейно-штабная) и комбинированная (функциональная).

При *линейной* структуре бухгалтерской службы все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Линейный вариант применяется в небольших организациях с численностью бухгалтерской службы до 7-9 человек.

При *вертикальной* структуре бухгалтерской службы в ее состав входят промежуточные звенья управления (отделы, бюро, секторы, группы), выполняющие законченный объем работ и возглавляемые старшими бухгалтерами. Старшие бухгалтеры подчиняются главному бухгалтеру и выполняют его распоряжения, руководя своими подразделениями (группами, отделами, секторами).

В составе бухгалтерской службы могут быть созданы следующие группы (отделы, бюро, секторы): материальная группа, группа учета оплаты труда, производственно-калькуляционная группа, группа учета готовой продукции; общая группа, группы капитального строительства и жилищно-коммунального хозяйства. В крупных организациях дополнительно могут быть созданы отделы учета тары, учета основных средств, группа подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитический отдел. Данная структура бухгалтерской службы применяется в большинстве средних и части крупных организаций.

Таблица 24.3 Вертикальная структура бухгалтерской службы

Отдел	Функции
Материальный отдел (группа)	Учет заготовления (приобретения) и движения материально-производственных запасов (за исключением готовой продукции). Учет основных средств
Расчетный отдел (группа)	Учет затрат труда работников, исчисление сумм оплаты труда, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет расчетов с работниками по оплате труда, учет расчетов с бюджетом по подоходному налогу, учет расчетов с социальными фондами по взносам от самой организации и от имени работников
Производственный отдел (группа)	Учет затрат на производство, калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг), составление внутренней отчетности
Отдел готовой продукции (группа)	Учет запасов готовой продукции, ее отгрузки и реализации
Расчетно-кассовый отдел (группа)	Учет кассовых операций и безналичных расчетов
Общая группа	Учет отдельных операций. Ведение Главной книги, составление бухгалтерской отчетности
Отдел учета капитального строительства	Учет капитального строительства
Жилищно-коммунальный отдел	Учет жилищно-коммунального хозяйства

При *комбинированной* структуре бухгалтерской службы в ней выделяются определенные структурные подразделения (например, по производствам), выполняющие замкнутый цикл работ. Права главного бухгалтера в этом случае передаются руководителям бухгалтерских подразделений, которые самостоятельно распоряжаются в пределах установленной компетенции. Такая форма органи-

зации бухгалтерии применяется в особо крупных организациях и производственных объединениях.

Централизованный и децентрализованный учет

Величина, обособленность, объемы операций структурных подразделений организации влияют на решение, каким образом – централизованно или децентрализованно – бухгалтерская служба будет осуществлять цикл бухгалтерского учета в организации.

В случае *централизованного учета* бухгалтерская служба сосредоточена в главной бухгалтерии организации, и в ней осуществляется ведение всего синтетического и аналитического учета. В подразделениях организации (цехах, отделах и т.д.) осуществляется лишь первичная регистрация фактов хозяйственной жизни, оформляются первичные и сводные документы и передаются в главную бухгалтерию.

При *децентрализованном учете* организация выделяет на отдельные балансы некоторые подразделения, которые в данном случае имеют свою бухгалтерскую службу. Обособленные подразделения ведут синтетический и аналитический учет и составляют свою отчетность. Эта отчетность направляется в главную бухгалтерию, где составляется сводная отчетность по организации в целом, а также контролируется постановка учета в обособленных подразделениях.

В некоторых организациях применяется *частичная децентрализация* бухгалтерского учета, при которой в структурных подразделениях вместе с документальным оформлением хозяйственных операций ведется аналитический учет к некоторым синтетическим счетам. В производственных подразделениях на основе данных учета производственных затрат может исчисляться фактическая себестоимость произведенной продукции. В то же время в этих подразделениях не осуществляется полный цикл бухгалтерского учета и не составляется бухгалтерский баланс.

Функции бухгалтерских работников

Количество бухгалтеров, работающих в бухгалтерской службе организации, и их должности зависят от характера, состава и объема проводимых учетных работ. Возможные должности бухгалтерских работников и их функции приведены в таблице 24.4. Непосредственно руководителю организации подчиняется *главный бухгалтер*, который несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, за соответствие законодательству осуществляемых хозяйственных операций. Главный бухгалтер обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций, осуществляемых организацией, предоставление оперативной информации, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности, осуществление экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Таблица 24.4 Функции бухгалтерских работников

Должность	Функции
Главный бухгалтер	Отвечает за организацию и ведение бухгалтерского учета и контроля в организации
Бухгалтер по расчетам с персоналом	Расчет заработной платы, учет расчетов с работниками организации
Бухгалтер по учету основных средств	Учет поступления и расходования основных средств, их хранения и использования
Бухгалтер по учету материалов	Учет материальных ценностей, их хранения и использования, расчеты с поставщиками и подрядчиками
Бухгалтер по расчету себестоимости	Учет затрат по всем видам производства, калькуляция себестоимости выпускаемой продукции, определение затрат на незавершенное производство
Бухгалтер по подготовке отчетности	Учет дебиторов и кредиторов, сведение данных в Главную книгу, составление финансовой отчетности
Бухгалтер-кассир	Ведение книги кассовых операций

Квалификация профессионального бухгалтера

Одним из направлений программы реформирования бухгалтерского учета является подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета и в частности, формирование системы профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов. Профессиональные бухгалтерские работники должны пройти аттестацию на получение квалификационного аттестата профессионального бухгалтера: главного бухгалтера, бухгалтера-эксперта (консультанта), финансового управляющего (менеджера), финансового эксперта. Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров и порядок проведения квалификационных экзаменов на аттестат профессионального бухгалтера утверждены Институтом профессиональных бухгалтеров России.

Аттестация профессиональных бухгалтеров подтверждает:

- соответствие специалиста требованиям профессиональной компетентности (уровень специальной подготовки, приобретенных навыков и накопленного опыта в соответствующей сфере деятельности);
- способность специалиста в случае необходимости организовать качественную работу соответствующих служб в организациях различных форм собственности и отраслевой принадлежности, а также возглавить самостоятельные консультационные коммерческие службы;
- приверженность специалиста к соблюдению норм профессиональной этики.

Аттестованные профессиональные бухгалтеры получают право на вступление в члены Института профессиональных бухгалтеров, что дает им возможность вести профессиональную деятельность в соответствии с Уставом Института профессиональных бухгалтеров.

Права и ответственность профессионального бухгалтера

Бухгалтерская отчетность перечисленных ниже экономических субъектов подписывается главными бухгалтерами, которые должны иметь квалификационный аттестат профессионального бухгалтера и быть членами Института профессиональных бухгалтеров:

- открытые акционерные общества, независимо от числа акционеров и размера уставного капитала;
- банки и другие кредитные учреждения, страховые организации и общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании), внебюджетные фонды, благотворительные и иные фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;
- организации, уставный капитал которых имеет долю, принадлежащую иностранным инвесторам.

В организациях, подлежащих обязательному аудиту, назначение специалиста на должность главного бухгалтера рекомендуется производить только при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Лицо, имеющее квалификационный аттестат профессионального бухгалтера и являющееся членом Института профессиональных бухгалтеров, должно подписывать бухгалтерскую отчетность организации в случаях если:

- бухгалтерский учет ведется на договорных началах централизованной бухгалтерией, специализированной организацией, бухгалтером-специалистом;
- бухгалтерский учет ведется лично руководителем организации.

Наличие у физического лица квалификационного аттестата профессионального бухгалтера и членство в Институте профессиональных бухгалтеров необходимы для оказания этим лицом услуг по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, для консультирования по применению нормативно-правовых и иных актов по вопросам бухгалтерского учета в соответствии с заключенным договором.

Вопросы

1. Что определяет учетная политика?
2. Назовите избираемые элементы учетной политики.
3. В каких случаях допускается изменение учетной политики?
4. Опишите варианты структуры бухгалтерской службы.
5. Назовите возможные должности бухгалтерских работников и их функции.
6. Какие действия могут выполняться только бухгалтером, имеющим аттестат профессионального бухгалтера?