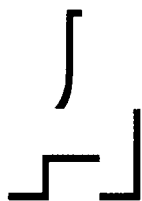


УЧЕБНЫЕ ИЗДАНИЯ ДЛЯ БАКАЛАВРОВ



А. Л. ПОЛКОВСКИЙ

АЛГЕБРА



УЧЕБНИК



А. Л. Полковский

БУХГАЛТЕРСКОЕ ДЕЛО

Учебник

Под редакцией профессора Л. М. Полковского

Рекомендовано уполномоченным учреждением
Министерства образования и науки РФ —
Государственным университетом управления
в качестве учебника для студентов
высших учебных заведений, обучающихся
по направлению подготовки «Экономика»,
по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
(квалификация (степень) «бакалавр»)

Регистрационный номер рецензии 143 от 15 марта 2013 г.
(Федеральный институт развития образования)

Москва

Издательско-торговая корпорация “Дашков и К°”
2014

УДК 657
ББК 65.052
П51

Рецензенты:

В. В. Панков — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой “Бухгалтерский учет” РЭУ им. Г. В. Плеханова;

Ж. А. Кезоркова — доктор экономических наук, профессор, заместитель заведующего кафедрой “Контроль и аудит” Финансового университета при Правительстве РФ;

Л. Д. Урусова — главный бухгалтер ОАО “Московский машиностроительный завод “Вперед”.

Полковский А. Л.

П51 Бухгалтерское дело: Учебник для бакалавров
А. Л. Полковский; под ред. проф. Л. М. Полковского. —
М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»,
2014. — 288 с.

ISBN 978-5-394-02251-7.

В учебнике освещаются методические вопросы организации работы бухгалтерии на экономических субъектах. Материал подготовлен на базе нового Федерального закона “О бухгалтерском учете”, а также действующих нормативных документов по регулированию бухгалтерского учета. Кроме того, впервые в комплексном подходе изложена современная система организации высшего образования, повышения квалификации и аттестации работников учета в рыночной экономике.

Для студентов бакалавриата, обучающихся по направлению подготовки “Экономика” (профиль “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”), а также магистрантов и практических работников в области бухгалтерского учета и финансов.

© Полковский А. Л., 2013

© ООО «ИТК «Дашков и К°», 2013

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	9
Глава 1. СУЩНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ РАБОТЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ	13
1.1. Основные задачи бухгалтерской службы	13
1.2. Понятие организации ведения бухгалтерского учета	14
1.3. Требования к организации ведения бухгалтерского учета	15
1.4. Права руководителей в области организации ведения бухгалтерского учета	16
1.5. Организационные структуры бухгалтерии	17
1.6. Взаимоотношения бухгалтерии со структурными подразделениями	20
1.7. Планирование работы бухгалтерии	21
Вопросы для самоконтроля.....	23
Глава 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	25
2.1. Основные принципы регулирования бухгалтерского учета	25
2.2. Документы в области регулирования бухгалтерского учета	25
2.3. Субъекты регулирования бухгалтерского учета	28
2.4. Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета	28
2.5. Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета	29
2.6. Совет по стандартам бухгалтерского учета	30
2.7. Программа разработки федеральных стандартов	31
2.8. Разработка и утверждение федеральных стандартов	31
2.9. Разработка федеральных стандартов уполномоченным федеральным органом	34
Вопросы для самоконтроля.....	38

Глава 3. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

ОРГАНИЗАЦИИ	39
3.1. Нормативное регулирование	39
3.2. Формирование доходов	50
3.2.1. Классификации доходов	50
3.2.2. Правила включения доходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль	56
3.3. Формирование расходов	58
3.3.1. Классификации расходов	58
3.3.2. Правила отнесения расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль	63
3.4. Формирование материальных расходов	69
3.4.1. Понятие материальных расходов	69
3.4.2. Методы оценки материалов	73
3.5. Формирование расходов по оплате труда	76
3.5.1. Формирование элемента расходов по оплате труда ..	76
3.5.2. Методы отнесения расходов по оплате труда в налогооблагаемую базу	79
3.6. Формирование расходов на амортизацию	88
3.6.1. Методы признания амортизационного имущества	88
3.6.2. Методы формирования первоначальной стоимости объектов основных средств	89
3.6.3. Методы формирования срока полезного использования объектов основных средств	89
3.6.4. Виды имущества, не подлежащего амортизации	93
3.6.5. Способы начисления амортизации	94
3.7. Формирование расходов по нематериальным активам	100
3.7.1. Классификации объектов нематериальных активов	100
3.7.2. Методы оценки нематериальных активов	100
3.7.3. Методы определения срока полезного использования нематериальных активов	105
3.7.4. Способы начисления амортизации объектов нематериальных активов	106
3.8. Формирование прочих расходов, связанных с производством и реализацией	111

3.9. Формирование внереализационных расходов	112
Вопросы для самоконтроля.....	121
Глава 4. РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ.....	124
4.1. Нормативное регулирование.....	124
4.2. Построение рабочего плана счетов	124
Вопросы для самоконтроля.....	125
Глава 5. НОМЕНКЛАТУРА ДЕЛ БУХГАЛТЕРИИ	127
5.1. Нормативное регулирование.....	127
5.2. Порядок хранения документов акционерных обществ	129
5.3. Порядок отбора документов акционерных обществ на хранение и уничтожение.....	132
Вопросы для самоконтроля.....	133
Глава 6. ГРАФИК ДОКУМЕНТООБОРОТА	134
6.1. Общие положения	134
6.2. Содержание графика документооборота	135
Вопросы для самоконтроля.....	136
Глава 7. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	137
7.1. Нормативное регулирование внутреннего контроля	137
7.2. Структура содержания положения о внутреннем контроле.....	138
7.3. Внутренний контроль работы бухгалтерии	139
Вопросы для самоконтроля.....	141
Глава 8. ГРАФИК ИНВЕНТАРИЗАЦИИ	143
8.1. Нормативное регулирование.....	143
8.2. Содержание графика инвентаризации.....	144
Вопросы для самоконтроля.....	145
Глава 9. ДОЛЖНОСТНЫЕ ИНСТРУКЦИИ РАБОТНИКОВ БУХГАЛТЕРИИ	146
9.1. Нормативное регулирование.....	146
9.2. Должностная инструкция главного бухгалтера.....	147
9.3. Порядок приема-передачи дел главного бухгалтера	153
9.4. Должностная инструкция заместителя главного бухгалтера.....	156

9.5. Должностная инструкция старшего бухгалтера	162
9.6. Должностная инструкция бухгалтера-кассира	165
9.7. Порядок временного замещения бухгалтера-кассира	168
Вопросы для самоконтроля	170
Глава 10. КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ РОССИИ	172
10.1. Нормативное регулирование	172
10.2. Структура Кодекса этики	173
10.3. Основные принципы этики	175
Вопросы для самоконтроля	179
Глава 11. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	180
11.1. Определение формы бухгалтерского учета	180
11.2. Автоматизированная форма бухгалтерского учета	180
11.3. Автоматизированное рабочее место бухгалтера	183
Вопросы для самоконтроля	187
Глава 12. ФОРМЫ УЧЕТА НА СУБЪЕКТАХ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА	189
12.1. Нормативное регулирование	189
12.2. Простая форма учета	189
12.3. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества малого предприятия	192
12.4. Форма учета организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения	195
12.5. Форма учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения	195
Вопросы для самоконтроля	196
Глава 13. СПРАВОЧНО-ПРАВОВЫЕ СИСТЕМЫ	197
13.1. Общие положения	197
13.2. Краткая характеристика системы Консультант Плюс	197
13.3. Краткая характеристика системы Гарант	199
13.4. Способы выбора справочно-правовой системы	199
13.5. Краткая характеристика системы Главбух	200

13.6. Краткая характеристика бухгалтерской справочной системы Главбух для упрощенки	206
13.7. Краткая характеристика правовой электронной энциклопедии “Упрощенка”	207
Вопросы для самоконтроля	208
Глава 14. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КАЛЕНДАРИ	210
Вопросы для самоконтроля	215
Глава 15. ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРОВ	216
15.1. Подготовка бакалавров	216
15.2. Подготовка магистров	221
Вопросы для самоконтроля	225
Глава 16. ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ	226
16.1. Общие положения	226
16.2. Краткая информация о ИПБ России	226
16.3. Краткая информация о НП МАСБ	232
16.4. Краткая информация о Высшей школе Главбуха	234
16.5. Краткая информация об учебных центрах сертифицированного обучения	236
Вопросы для самоконтроля	238
Глава 17. АТТЕСТАЦИЯ БУХГАЛТЕРОВ	239
17.1. Нормативное регулирование	239
17.2. Требования к бухгалтерам	240
17.3. Порядок проведения тестирования бухгалтеров	241
Вопросы для самоконтроля	243
Глава 18. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	244
18.1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России	244
18.2. Развитие бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу	245
18.3. Порядок применения международных стандартов финансовой отчетности	246

18.4. Основные направления развития бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности	248
Вопросы для самоконтроля	248

ЛИТЕРАТУРА	249
-------------------------	------------

ПРИЛОЖЕНИЯ	253
-------------------------	------------

1. Положение о бухгалтерской службе	253
2. Приказ № 18/09 от 31 декабря 2012 г. об учетной политике предприятия ООО "Х" на 2013 г.	259
3. Извлечение из рабочего плана счетов, входящего в состав программы "1С: Бухгалтерия 8"	266
4. Сроки хранения документов акционерных обществ	269
5. Акт по уничтожению документов	272
6. График документооборота по учету материалов	274
7. Положение о внутреннем контроле за финансово-хозяйственной деятельностью Открытого акционерного общества "Х"	279
8. Приказ № 74 ЗАО "Х" о временном совмещении должностей	285
9. Договор о полной материальной ответственности бухгалтера-кассира	286
10. Акт приема-передачи кассы от 31 июля 2012 г. № 3-2012	287

ВВЕДЕНИЕ

Следует отметить, что согласно Федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования (ФГОС ВПО) дисциплина “Бухгалтерское дело” включена в состав профессионального цикла учебного плана подготовки бакалавров-экономистов по профилю “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”.

В настоящее время определение понятия “бухгалтерское дело” в специальных положениях по бухгалтерскому учету отсутствует. На мой взгляд, к бухгалтерскому делу следует отнести вопросы, касающиеся организации работы бухгалтерской службы (бухгалтерии). Тогда как экономический анализ и аудит являются особыми видами деятельности и на практике осуществляются самостоятельными службами (в финансовой службе экономистами-аналитиками, в аудиторской фирме — аудиторами).

Учебник состоит из 18 глав, содержание которых основывается на действующих нормативных документах по регулированию ведения бухгалтерского учета и налогообложения в Российской Федерации.

В первой главе “Сущность организации работы бухгалтерской службы” излагается материал, связанный с организацией бухгалтерской службы (бухгалтерии) в экономическом субъекте.

Вторая глава посвящается вопросам организации нормативного регулирования ведения бухгалтерского учета в свете Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”, вступившего в силу с 1 января 2013 г.

В третьей главе излагается методика формирования учетной политики организации. Здесь используются правила учета

доходов и расходов, предусмотренные бухгалтерским и налоговым законодательством. Выявляются виды их расхождений, а также предлагаются способы отражения в учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета. Ценность этих исследований заключается в том, что они подкреплены соответствующими таблицами сравнительного анализа.

В главе четвертой освещаются вопросы разработки Рабочего плана счетов бухгалтерского учета для конкретной организации и прилагается образец, применяемый в программе “1С: Бухгалтерия 8”.

Глава пятая посвящается вопросам организации и ведения номенклатуры дел в бухгалтерии. Известно, что от грамотного построения номенклатуры дел зависит оперативное исполнение соответствующих документов, соблюдение сроков их хранения.

В главе шестой “График документооборота” раскрывается построение графика документооборота, т. е. движение первичных документов от момента их составления, передачи на обработку в бухгалтерию и сдачи в архив.

Наличие в организации графика документооборота дисциплинирует исполнителей и способствует своевременному предоставлению информации для принятия управленческих решений, составлению и сдачи бухгалтерской (финансовой) отчетности внешним пользователям.

Глава седьмая посвящена вопросам организации внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности организации в рамках разработанного и утвержденного руководством Положения о внутреннем контроле.

В главе восьмой “График инвентаризации” представлена типовая структура Графика проведения инвентаризации, разработанного в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. Наличие такого графика в организации мобилизует специалистов организации и работников бухгалтерской службы к проведению пла-

новой инвентаризации по соответствующим объектам в установленные сроки, что повышает достоверность годовой отчетности.

В главе девятой представлено типовое содержание должностных инструкций работников бухгалтерии. Кроме того, излагается порядок приема-передачи дел главного бухгалтера и бухгалтера-кассира, что является обязательной функцией в занимаемых должностях конкретными работниками.

Глава десятая посвящается вопросам изложения содержания Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, отмечается значимость соблюдения Кодекса этики работниками бухгалтерской службы организации.

В главе одиннадцатой представлена система построения прогрессивных автоматизированных форм бухгалтерского учета, функционирующих в настоящее время в организациях. Указаны пути их дальнейшего развития в среде автоматизированных информационных систем управления экономического субъекта.

Глава двенадцатая посвящена вопросам организации ведения учета и отчетности в субъектах малого предпринимательства. Рассмотрены разновидности действующих форм на малых предприятиях и применяемые индивидуальными предпринимателями в условиях упрощенной и патентной систем налогообложения.

Особое место в учебнике занимают главы тринадцатая “Справочные информационные системы” и четырнадцатая “Профессиональные календари”. В них рассматриваются вопросы возможности СИС для выбора наиболее эффективной повседневной работы бухгалтера согласно занимаемой им должности.

В главе пятнадцатой “Высшее образование” рассматриваются вопросы подготовки экономистов-бакалавров и магистров по профилю “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”. Приведены ООП (Основные общеобразовательные программы), составленные в соответствии с ФГОС ВПО, утвержденными Минобрнауки РФ. Ценность данной главы заключается в том, что в ней рас-

сма­три­ва­ют­ся об­ще­куль­тур­ные и про­фес­си­о­наль­ные ко­мпе­тен­ции, ко­то­ры­ми дол­жны об­ла­дать вы­пус­кни­ки.

В гла­ве ше­ст­на­д­ца­той “По­вы­ше­ние ква­ли­фи­ка­ции бух­гал­те­ров” из­ла­га­ет­ся си­сте­ма по­вы­ше­ния ква­ли­фи­ка­ции в упол­но­мо­чен­ных ор­га­ни­за­ци­ях: СПБ Рос­сии; НП МА­СБ; Выс­шей Шко­лы Глав­бу­ха; учеб­ных цен­тров сер­ти­фи­ци­ро­ван­но­го обу­че­ния фир­мы “1С”.

В гла­ве сем­на­д­ца­той рас­кры­ва­ет­ся по­ря­док про­ве­де­ния ат­те­ста­ции бух­гал­те­ров, про­во­ди­мой ИПБ Рос­сии.

В гла­ве вос­ем­на­д­ца­той “Ос­нов­ные на­прав­ле­ния по раз­ви­тию бух­гал­тер­ско­го уче­та и от­че­т­но­сти” рас­сма­три­ва­ют­ся нор­ма­тив­ные до­ку­мен­ты, на ос­но­ва­нии ко­то­рых бу­дет про­во­дить­ся ком­плекс ме­ро­прия­тий по ука­зан­ной про­бле­ме. В час­тно­сти, из­ла­га­ют­ся ос­нов­ные на­прав­ле­ния и пе­ре­чень ме­ро­прия­тий по раз­ви­тию бух­гал­тер­ско­го уче­та в Рос­сий­ской Фе­де­ра­ции на бли­жай­шую пер­спек­ти­ву.

Сле­ду­ет от­ме­тить, что по всем гла­вам при­во­дят­ся во­про­сы для са­мо­кон­тро­ля зна­ний.

Дан­ный учеб­ник бу­дет спо­соб­ство­вать по­вы­ше­нию ка­че­ства под­го­тов­ки эконо­ми­стов-ба­ка­ла­вров по про­фи­лю “Бух­гал­тер­ский уче­т, ана­лиз и ауди­т”, а так­же яв­лять­ся на­сто­ль­ной кни­гой бух­гал­те­ров, ра­бо­та­ю­щих в ор­га­ни­за­ци­ях раз­лич­ных ви­дов де­я­тель­но­сти.

Глава 1. СУЩНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ РАБОТЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ

1.1. Основные задачи бухгалтерской службы

Основные задачи бухгалтерской службы (бухгалтерии) вытекают из Федерального закона “О бухгалтерском учете”. В частности, перед бухгалтерской службой (бухгалтерией) стоят задачи, представленные на рис. 1.

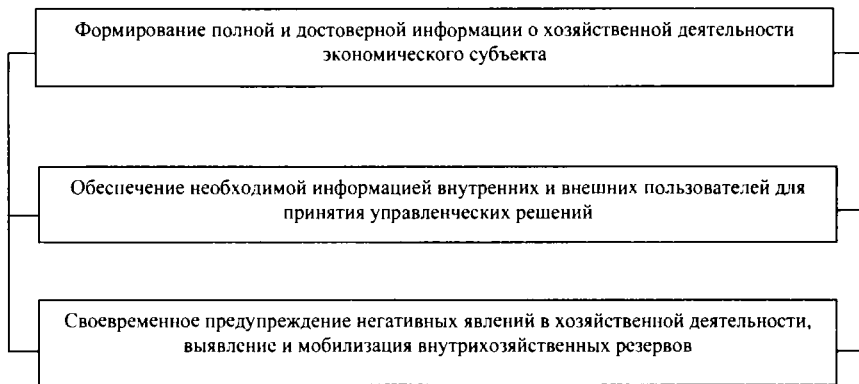


Рис. 1. Задачи бухгалтерии

Задачи, стоящие перед бухгалтерской службой, могут быть выполнены только при правильной организации ее работы. Недостатки в организации работы бухгалтерской службы вызывают отставание учета, запаздывание представления отчетности и другой информации пользователям. Наличие больших разрывов во времени между моментом возникновения учетной ин-

формации и моментом ее использования препятствует повышению экономической эффективности деятельности организации, приводит к созданию условий для хищения материальных ценностей и других злоупотреблений.

1.2. Понятие организации ведения бухгалтерского учета

Под организацией ведения бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Основные слагаемые системы организации ведения бухгалтерского учета приведены на рис. 2.

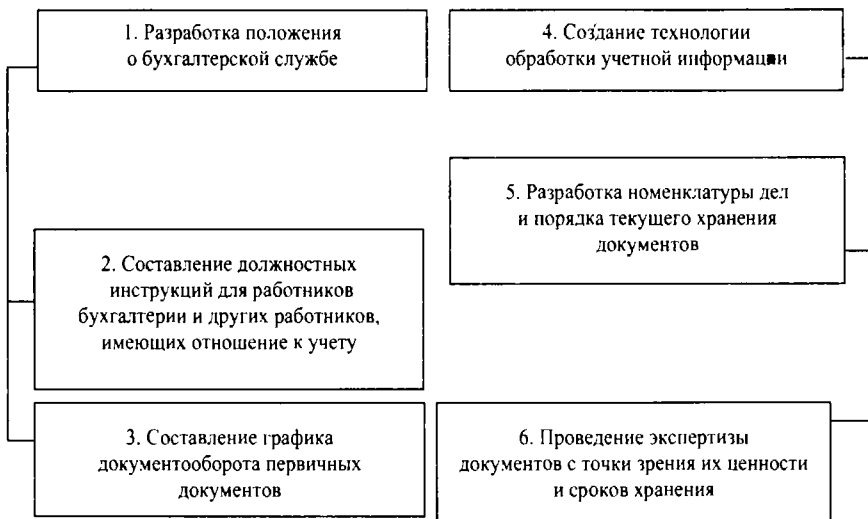


Рис. 2. Система организации ведения бухгалтерского учета на экономическом субъекте

1.3. Требования к организации ведения бухгалтерского учета

В процессе решения поставленных задач необходимо соблюдать общие требования к ведению бухгалтерского учета (рис. 3).

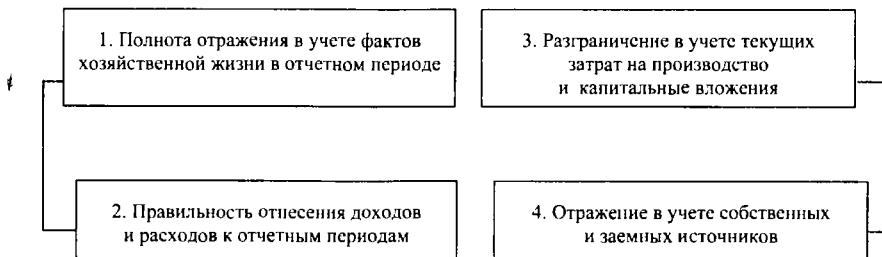


Рис. 3. Основные требования к организации ведения бухгалтерского учета

В ст. 6 Закона “О бухгалтерском учете” определены обязанности субъектов по ведению бухгалтерского учета:

- экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации;
- бухгалтерский учет могут не вести:

1) индивидуальные предприниматели — в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством;

2) находящиеся на территории РФ филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, — в случае, если в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 8 сентября 2010 г. № 244-ФЗ “Об инновационном центре Сколково”, вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную финансовую отчетность, установленные для субъектов малого предпринимательства.

1.4. Права руководителей в области организации ведения бухгалтерского учета

В соответствии со ст. 7 Закона “О бухгалтерском учете” ведение бухгалтерского учета организуется руководителем экономического субъекта, который в зависимости от объема учетной работы имеет определенные права (рис. 4).

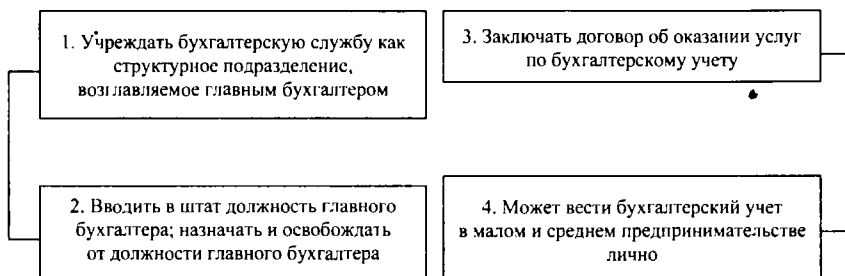


Рис. 4. Права руководителя в области организации ведения бухгалтерского учета на экономическом субъекте

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично. Обычно эти функции выполняет бухгалтерская служба (бухгалтерия). В этом случае руководитель должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к бухгалтерскому учету, требований главного бухгалте-

ра в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Большое значение в деле рациональной организации ведения бухгалтерского учета имеет Положение о бухгалтерской службе, которое разрабатывается и утверждается руководителем (приложение 1).

1.5. Организационные структуры бухгалтерии

Бухгалтерия, являющаяся самостоятельным структурным подразделением предприятия, возглавляется главным бухгалтером.

Структура бухгалтерского аппарата зависит от структуры управления предприятием, технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета. В этой связи на практике сложилось три основных типа организационной структуры бухгалтерии (рис. 5).

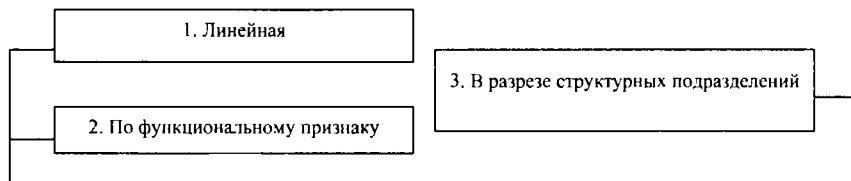


Рис. 5. Варианты структуры бухгалтерии экономических субъектов

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется на небольших предприятиях с численностью аппарата 7–9 человек.

При организации бухгалтерии по функциональному признаку выполняемых учетных работ создаются отделы (группы): по начислению оплаты труда; по учету материальных ценностей и т. д., возглавляемые старшими бухгалтерами. Распоряжения главного бухгалтера в этом случае передаются старшим

бухгалтерам соответствующих отделов (групп), которые определяют конкретных исполнителей и контролируют выполнение работ. Данная структура бухгалтерии применяется на большинстве средних и части крупных предприятий.

Примерная структура бухгалтерии по функциональному признаку выполняемых учетных работ приведена на рис. 6.

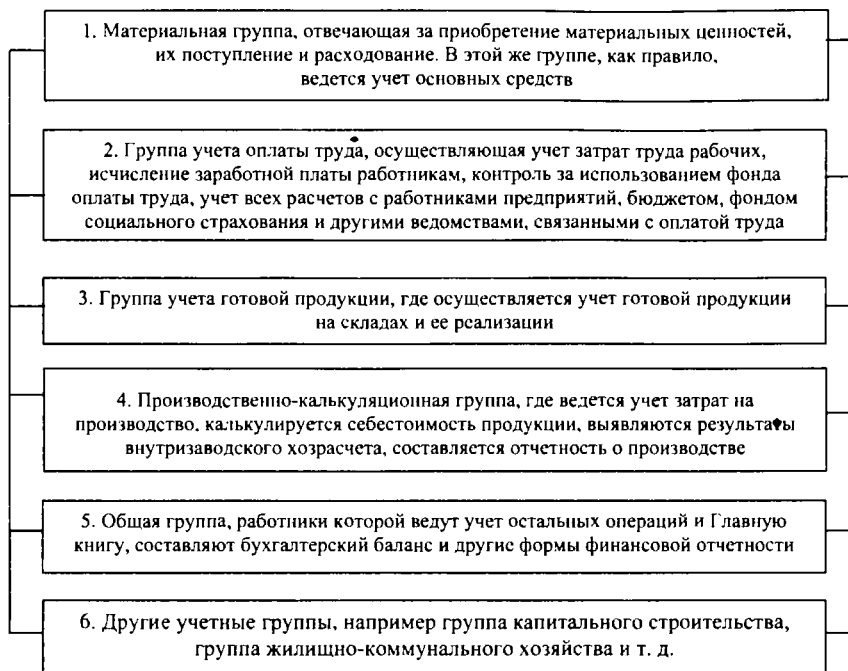


Рис. 6. Состав организационной структуры бухгалтерии по функциональному признаку

На крупных предприятиях, кроме перечисленных, обычно выделяют группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетную группу, в которой ведется учет расчетов с дебиторами и кредиторами, сводно-аналитическую группу и др.

При организации бухгалтерии в разрезе структурных подразделений предприятия создаются бухгалтерии в каждом про-

изводственном цехе; в каждом вспомогательном и обслуживающем производствах. В этом случае назначаются старшие бухгалтера таких бухгалтерий, которые самостоятельно занимаются организацией учета в своем подразделении. Эта структура организации аппарата бухгалтерии применяется на особо крупных предприятиях и в производственных объединениях.

При установлении структуры аппарата бухгалтерии и форм его связи с отдельными подразделениями предприятия необходимо решить вопрос о централизации или децентрализации учета.

При централизованной форме организации учета учетный аппарат предприятия сосредоточен в центральной бухгалтерии, где осуществляется ведение всего синтетического и аналитического учета на основе первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделений (цехов, отделов и т. д.). В самих подразделениях осуществляют лишь первичную регистрацию хозяйственных операций.

При децентрализованной форме организации учета учетный аппарат рассредоточен по отдельным производственным подразделениям предприятия, где осуществляется синтетический и аналитический учет и составляются балансы и отчетности заводов, цехов или отделов. Центральная бухгалтерия в этом случае производит проверку цеховых балансов и отчетов, составляет сводный баланс и отчеты по предприятию, а также осуществляет контроль за постановкой учета в отдельных подразделениях предприятия.

Практика показала, что централизация учета обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главного бухгалтера, позволяет целесообразнее распределить труд между работниками учета, более эффективно использовать счетные машины. Поэтому децентрализация учета допускается лишь на очень крупных предприятиях. В основном же предприятия применяют централизованную систему бухгалтерского учета. Однако на некоторых предприятиях применяют частичную децентрализацию учета, при которой в производственных подразделе-

ниях кроме составления первичных документов ведут аналитический учет по отдельным синтетическим счетам, осуществляют учет производственных затрат, исчисляют фактическую себестоимость изделий и т. п. Законченный бухгалтерский учет в подразделениях не ведется и баланс не составляется.

1.6. Взаимоотношения бухгалтерии со структурными подразделениями

Работа аппарата бухгалтерии связана с деятельностью всех цехов и отделов предприятия, так как они поставляют все данные, необходимые для осуществления учета (табл. 1).

Таблица 1

Виды структурных подразделений предприятия, с которыми взаимодействует бухгалтерия

Структурное подразделение	Состав и наименование документов, представляемых подразделениями
Цехи	Документы по отдельным хозяйственным операциям (на выпуск продукции и т. д.), производственные отчеты по затратам и т. д., товарно-материальные отчеты и др.
Склады	Документы по движению товарно-материальных ценностей (поступления, отпуск, перемещения) и др.
Плановый (финансовый) отдел	Утвержденные разработки плановых показателей по видам деятельности предприятия (смета расходов и доходов) и др.
Отдел труда и заработной платы	Положение об оплате труда и премировании отдельных категорий работающих, изменения ставок, окладов штаты и др.
Отдел кадров	Списки лиц (приказы) о зачислении (принятии) на работу, увольнении, отпуске, перемещении внутри предприятия и др.
Отдел главного механика	Документы на движение оборудования и его ремонт, о работе автотранспорта и др.

Бухгалтерия представляет систематическую информацию о работе предприятия и отдельных его подразделений руководителям, главным специалистам предприятия, менеджерам и другим пользователям.

1.7. Планирование работы бухгалтерии

Для обеспечения рациональной организации работы бухгалтерии большое значение имеет система планирования, которая включает разработку и выполнение планов по отдельным видам учетных работ (рис. 7).

1. В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций. При этом предприятия могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно.

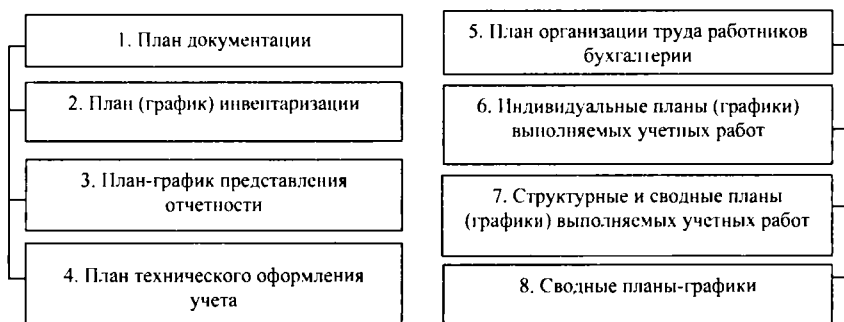


Рис. 7. Виды планов по отдельным учетным работам, выполняемым бухгалтерией

Все формы первичных учетных документов, как типовых, так и разработанных самостоятельно, составляются с соблюдением требований, предусмотренных Законом “О бухгалтерском учете”.

Основой организации первичного учета на предприятиях является утвержденный руководителем график документооборота.

2. В плане (графике) инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей способствовала достоверности показателей годового бухгалтерского баланса.

Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально ответственным лицам. Внеплановые инвентаризации необходимы для оперативного контроля за сохранностью ценностей, осуществляемой материально ответственными лицами организации.

3. В плане (графике) представления отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, получающих отчеты, способ представления отчетов (почтой, телеграфом и др.) и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точным указанием выполняемых ими работ. План отчетности, как правило, составляется для внешних пользователей и отдельно по отчетности, необходимой для подразделений предприятия (внутренних пользователей).

4. В плане технического оформления учета дается детальная характеристика компьютерной формы бухгалтерского учета, которая будет использоваться в организации. При выборе формы учета необходимо руководствоваться рекомендациями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки предлагаемых на рынке разработчиками компьютерных программ по ведению бухгалтерского учета.

Значительное место в плане технического оформления учета должно быть уделено автоматизации первичного учета. Для этого необходимо предусмотреть применение различного рода средств автоматизации измерения и счета: шрифт-кодов, считывающих устройств, счетчиков (газовых, электрических) и т. п.

5. В плане организации труда работников бухгалтерии определяется структура аппарата бухгалтерии и ее штат, выдает-

ся должностная инструкция и перечень выполняемых учетных работ каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению их квалификации.

6. В индивидуальных планах-графиках указывается, какие работы должны выполняться каждым работником и срок их выполнения. Они регламентируют занятость работника внутри рабочего дня и на более длительные периоды (месяц, квартал и т. д.).

7. В структурных графиках указывается, какие работы и в какой срок должны выполняться отдельными структурными частями бухгалтерии (группами, отделами), подразделениями (цехом, складом и т. п.).

8. В сводных планах-графиках указываются сроки составления бухгалтерской (финансовой), налоговой и статистической отчетности по предприятию в целом. Ответственность за его выполнение несет главный бухгалтер предприятия. Сводные планы-графики учетных работ составляются в виде таблиц, причем в таблицах предусматриваются отметки о сроках выполнения запланированных работ. В планах-графиках представления форм бухгалтерской (финансовой), налоговой и статистической отчетности указываются: перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, получающих отчеты, способ представления отчетов (почтой, телеграфом и т. д.) и фамилии работников, отвечающих за составление отчетности, с точными указанием выполняемых ими работ. По такой же форме необходимо составлять планы (графики) внутренней отчетности, представляемой руководством и менеджментом структурных подразделений организаций.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие основные задачи должны выполнять работники бухгалтерии?
2. Из каких элементов состоит система организации ведения бухгалтерского учета?

3. Назовите основные требования организации ведения бухгалтерского учета, определенные в Законе "О бухгалтерском учете".

4. Какие хозяйственные субъекты могут не вести бухгалтерский учет?

5. Перечислите права руководителя в области организации ведения бухгалтерского учета на экономическом субъекте.

6. Назовите варианты организационной структуры бухгалтерии.

7. С какими структурными подразделениями организации взаимодействует бухгалтерия?

8. Какие планы работ составляются в бухгалтерии?

Глава 2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Основные принципы регулирования бухгалтерского учета

Система регулирования бухгалтерского учета изложена в гл. 3 Закона “О бухгалтерском учете”. Регулирование осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- 1) соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 2) единство системы требований к бухгалтерскому учету;
- 3) упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- 4) применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- 5) обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- 6) недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

2.2. Документы в области регулирования бухгалтерского учета

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- 1) федеральные стандарты;

- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Эти рекомендации применяются на добровольной основе. Они могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно. Эти стандарты применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить настоящему федеральному закону. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

2.3. Субъекты регулирования бухгалтерского учета

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в РФ являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк РФ.

Регулирование бухгалтерского учета в РФ могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные в возможности принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее — субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

2.4. Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета

Уполномоченный федеральный орган:

1) утверждает программу разработки федеральных стандартов в порядке, установленном Законом “О бухгалтерском учете”;

2) утверждает федеральные стандарты и в пределах его компетенции отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

3) организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;

5) участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;

6) представляет РФ в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим федеральным законом и иными федеральными законами.

Центральный банк РФ в пределах его компетенции:

1) утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

2) участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов;

3) участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;

4) участвует совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

5) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим федеральным законом и иными федеральными законами.

2.5. Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета

Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

1) разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;

2) участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;

3) участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;

5) разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;

6) разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;

7) участвует в разработке международных стандартов.

2.6. Совет по стандартам бухгалтерского учета

Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета.

Совет по стандартам бухгалтерского учета проводит экспертизу проектов федеральных стандартов на предмет:

1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете;

2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;

4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных стандартов.

Органы государственного регулирования бухгалтерского учета в соответствующей сфере экономической деятельности вправе направлять проекты отраслевых стандартов, поступившие им для утверждения либо ими разработанные, в совет по стандартам бухгалтерского учета для проведения экспертизы таких проектов.

Положение о совете по стандартам бухгалтерского учета утверждается уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается этим советом самостоятельно на первом заседании.

2.7. Программа разработки федеральных стандартов

Федеральные стандарты разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой разработки федеральных стандартов.

Органы государственного регулирования бухгалтерского учета и субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета вносят предложения по программе разработки федеральных стандартов в уполномоченный федеральный орган.

Уполномоченный федеральный орган утверждает программу разработки федеральных стандартов по согласованию с Центральным банком РФ.

Программа разработки федеральных стандартов должна ежегодно уточняться в целях обеспечения соответствия федеральных стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности международным стандартам, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

Уполномоченный федеральный орган обеспечивает доступность программы разработки федеральных стандартов Центральному банку Российской Федерации, субъектам негосударственного регулирования и иным заинтересованным лицам (далее — заинтересованные лица) для ознакомления.

Правила подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов утверждаются уполномоченным федеральным органом.

2.8. Разработка и утверждение федеральных стандартов

Разработчиком федерального стандарта (далее — разработчик) может быть любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

Уведомление о разработке федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, публикуется в печатном издании, определяемом уполномоченным федеральным органом (далее — печатное издание), и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в информационно-телекоммуникационной сети “Интернет” (далее — сеть “Интернет”).

Не позднее 10 рабочих дней после дня опубликования уведомления о разработке федерального стандарта в печатном издании разработчик публикует проект федерального стандарта в печатном издании и размещает его на своем официальном сайте в сети “Интернет”. Проект федерального стандарта, размещенный на официальном сайте разработчика в сети “Интернет”, должен быть доступен для ознакомления без взимания платы. Разработчик обязан по требованию заинтересованного лица предоставить ему копию проекта федерального стандарта на бумажном носителе. Плата, взимаемая разработчиком за предоставление указанной копии на бумажном носителе, не может превышать затраты на ее изготовление и пересылку. Плата за предоставление указанной копии органам государственного регулирования бухгалтерского учета и субъектам негосударственного регулирования бухгалтерского учета не взимается.

Со дня опубликования проекта федерального стандарта в печатном издании разработчик проводит публичное обсуждение федерального стандарта. Срок публичного обсуждения проекта федерального стандарта не может быть менее трех месяцев после дня опубликования указанного проекта в печатном издании. Уведомление о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, публикуется в печатном издании и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в сети “Интернет”.

В период публичного обсуждения проекта федерального стандарта разработчик:

1) принимает от заинтересованных лиц замечания в письменной форме. Разработчик не может отказать в приеме замечаний в письменной форме;

2) проводит обсуждение проекта федерального стандарта и полученных в письменной форме замечаний;

3) составляет перечень полученных в письменной форме замечаний с кратким изложением содержания таких замечаний и результатов их обсуждения;

4) дорабатывает проект федерального стандарта с учетом полученных в письменной форме замечаний.

Разработчик обязан сохранять полученные в письменной форме замечания до утверждения федерального стандарта и представлять их в уполномоченный федеральный орган по его запросу.

Доработанный проект федерального стандарта не позднее 10 рабочих дней после дня опубликования уведомления о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта в печатном издании публикуется разработчиком в этом же печатном издании. Одновременно разработчик размещает на своем официальном сайте в сети "Интернет" доработанный проект федерального стандарта и перечень полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц. Указанные документы, размещенные на официальном сайте разработчика в сети "Интернет", должны быть доступны для ознакомления без взимания платы.

Порядок опубликования в печатном органе документов устанавливается уполномоченным федеральным органом.

Доработанный проект федерального стандарта вместе с перечнем полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц представляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, который организует экспертизу этого проекта.

Совет по стандартам бухгалтерского учета готовит в срок не более двух месяцев со дня представления разработчиком проекта федерального стандарта мотивированное предложение о

принятии такого проекта к утверждению или об отклонении его с учетом результатов экспертизы. Такое предложение вместе с указанными документами и результатами экспертизы направляется в уполномоченный федеральный орган.

Уполномоченный федеральный орган на основании документов, представленных советом по стандартам бухгалтерского учета, в срок не более одного месяца принимает проект федерального стандарта к утверждению или отклоняет его. Проект федерального стандарта, принятый к утверждению, в установленном порядке подготавливается и утверждается уполномоченным федеральным органом.

Проект федерального стандарта, предлагаемый советом по стандартам бухгалтерского учета к принятию, может быть отклонен в случае, если он не соответствует законодательству Российской Федерации.

В случае, если проект федерального стандарта отклонен, мотивированное решение уполномоченного федерального органа с приложением документов в срок не более 10 рабочих дней после дня принятия такого решения направляется разработчику проекта федерального стандарта.

Внесение изменений в федеральный стандарт или его отмена осуществляются в порядке, установленном настоящей статьей. Внесение изменений в федеральный стандарт, обусловленных изменением законодательства Российской Федерации, может быть осуществлено по инициативе уполномоченного федерального органа.

2.9. Разработка федеральных стандартов уполномоченным федеральным органом

Уполномоченный федеральный орган разрабатывает федеральные стандарты:

- 1) для организаций государственного сектора;
- 2) в случае, если ни один субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета не принимает на себя обяза-

тельства разработать федеральный стандарт, предусмотренный утвержденной программой разработки федеральных стандартов.

Разработка федерального стандарта уполномоченным федеральным органом осуществляется в порядке, установленном ст. 27 Закона “О бухгалтерском учете”:

1. Разработчиком федерального стандарта (далее разработчик) может быть любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

2. Уведомление о разработке федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, публикуется в печатном издании, определяемом уполномоченным федеральным органом (далее — печатное издание), и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в информационно-телекоммуникационной сети “Интернет” (далее — сеть “Интернет”).

3. Не позднее 10 рабочих дней после дня опубликования уведомления о разработке федерального стандарта в печатном издании разработчик публикует проект федерального стандарта в печатном издании и размещает его на своем официальном сайте в сети “Интернет”. Проект федерального стандарта, размещенный на официальном сайте разработчика в сети “Интернет”, должен быть доступен для ознакомления без взимания платы. Разработчик обязан по требованию заинтересованного лица предоставить ему копию проекта федерального стандарта на бумажном носителе. Плата, взимаемая разработчиком за предоставление указанной копии на бумажном носителе, не может превышать затраты на ее изготовление и пересылку. Плата за предоставление указанной копии органам государственного регулирования бухгалтерского учета и субъектам негосударственного регулирования бухгалтерского учета не взимается.

4. Со дня опубликования проекта федерального стандарта в печатном издании разработчик проводит публичное обсуждение федерального стандарта. Срок публичного обсуждения проекта федерального стандарта не может быть менее трех месяцев

после дня опубликования указанного проекта в печатном издании. Уведомление о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, публикуется в печатном издании и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в сети интернет.

5. В период публичного обсуждения проекта федерального стандарта разработчик:

1) принимает от заинтересованных лиц замечания в письменной форме. Разработчик не может отказать в приеме замечаний в письменной форме;

2) проводит обсуждение проекта федерального стандарта и полученных в письменной форме замечаний;

3) составляет перечень полученных в письменной форме замечаний с кратким изложением содержания таких замечаний и результатов их обсуждения;

4) дорабатывает проект федерального стандарта с учетом полученных в письменной форме замечаний.

6. Разработчик обязан сохранять полученные в письменной форме замечания до утверждения федерального стандарта и представлять их в уполномоченный федеральный орган по его запросу.

7. Доработанный проект федерального стандарта не позднее 10 рабочих дней после дня опубликования уведомления о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта в печатном издании публикуется разработчиком в этом же печатном издании. Одновременно разработчик размещает на своем официальном сайте в сети "Интернет" доработанный проект федерального стандарта и перечень полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц. Указанные документы, размещенные на официальном сайте разработчика в сети "Интернет", должны быть доступны для ознакомления без взимания платы.

8. Порядок опубликования в печатном органе документов устанавливается уполномоченным федеральным органом.

9. Доработанный проект федерального стандарта вместе с перечнем полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц представляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, который организует экспертизу этого проекта.

10. Совет по стандартам бухгалтерского учета готовит в срок не более двух месяцев со дня представления разработчиком проекта федерального стандарта мотивированное предложение о принятии такого проекта к утверждению или об отклонении его на основании результатов экспертизы. Такое предложение вместе с результатами экспертизы направляется в уполномоченный федеральный орган.

11. Уполномоченный федеральный орган на основании документов, представленных советом по стандартам бухгалтерского учета, в срок не более одного месяца принимает проект федерального стандарта к утверждению или отклоняет его. Проект федерального стандарта, принятый к утверждению, в установленном порядке подготавливается и утверждается уполномоченным федеральным органом.

12. Проект федерального стандарта, предлагаемый советом по стандартам бухгалтерского учета к принятию, может быть отклонен в случае, если он не соответствует законодательству Российской Федерации.

13. В случае, если проект федерального стандарта отклонен, мотивированное решение уполномоченного федерального органа с приложением документов в срок не более 10 рабочих дней после дня принятия такого решения направляется разработчику проекта федерального стандарта.

14. Внесение изменений в федеральный стандарт или его отмена осуществляется в порядке, установленном настоящей статьей. Внесение изменений в федеральный стандарт, обусловленных изменением федерального законодательства Российской Федерации, может быть осуществлено по инициативе уполномоченного федерального органа.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные принципы регулирования бухгалтерского учета.
2. Какими нормативными документами осуществляется регулирование бухгалтерского учета?
3. Какие субъекты осуществляют регулирование бухгалтерского учета?
4. Назовите органы и их функции в области государственного регулирования бухгалтерского учета.
5. Назовите органы и их функции в области негосударственного регулирования бухгалтерского учета.
6. Назовите функции Совета по стандартам бухгалтерского учета.
7. На основании какого документа разрабатываются федеральные стандарты?
8. Какой субъект может участвовать в разработке федеральных стандартов?
9. Какой установлен порядок разработки и утверждения федеральных стандартов?

Глава 3. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

3.1. Нормативное регулирование

В соответствии со ст. 8 Закона “О бухгалтерском учете” система нормативного регулирования бухгалтерского учета дает возможность выбора варианта ведения бухгалтерского учета, наиболее отвечающего особенностям производственно-хозяйственной деятельности конкретной организации.

Правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций определены в Положении по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008).

ПБУ 1/2008 включает следующие разделы:

I. Общие положения.

II. Формирование учетной политики.

III. Изменение учетной политики.

IV. Раскрытие учетной политики.

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

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применение счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации (п. 2 ПБУ 1/2008).

При формировании учетной политики организаций по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета осуществляет-

ся выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством РФ (п. 7 ПБУ 1/2008).

Разработанная учетная политика подлежит оформлению приказом или положением, утвержденным руководителем организации.

На рис. 8 приведен перечень элементов для формирования приказа об учетной политике конкретной организации.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий хозяйствования организации, связанного с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

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 которого заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

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, связанные с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каж-

**Организационно-технические
элементы**

1. При организации ведения учета и отчетности в ____ году предприятие должно руководствоваться следующими основными нормативными актами:

- а) Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- б) Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
- в) Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций;
- г) Налоговым кодексом РФ;
- д) Другими ПБУ и отраслевыми инструкциями, применяемыми в конкретной организации

2. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется:

- а) бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером;
- б) специализированной организацией на договорной основе;
- в) руководителем предприятия

3. Первичные документы могут составляться:

- а) на бумажных носителях;
- б) машиночитаемых носителях

4. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в суммах:

- а) в рублях и копейках;
- б) округленных до целых рублей, с последующим отнесением разниц на результаты хозяйственной деятельности

5. План счетов бухгалтерского учета:

- а) типовой;
- б) рабочий, составленный на основании типового

6. На предприятии бухгалтерский учет ведется по автоматизированной форме на базе программ фирм:

- а) «1С»;
- б) «БЭСТ»;
- в) «Парус»;
- г) «Инфин» и других разработчиков;
- д) программы собственной разработки

7. Организационно-технические элементы, прилагаемые к учетной политике организации, например:

- а) Положение о бухгалтерской службе;
- б) формы первичных документов, разработанных организацией;
- в) рабочий план счетов;
- г) номенклатура дел бухгалтерии;
- д) график документооборота;
- е) график проведения плановой инвентаризации;
- ж) график представления отчетности внешним пользователям;
- з) должностные инструкции работников бухгалтерии;
- и) положение о внутреннем контроле;
- к) план повышения квалификации работников бухгалтерии;
- л) другие организационно-технические документы

Элементы учетной политики по разделам учета

1. При начислении амортизации основных средств можно применять:

- а) линейный способ;
- б) способ уменьшаемого остатка;
- в) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- г) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

2. Для учета затрат на ремонт основных средств предприятие может выбрать один из трех вариантов:

- а) списание затрат на себестоимость по мере выполнения ремонтов;
- б) использовать счет 96 «Резервы предстоящих расходов», т.е. образовывать резерв на ремонт основных средств;
- в) использовать счет 97 «Расходы будущих периодов», т.е. списывать затраты на ремонт основных средств в момент их совершения в дебет счета 97, а затем равномерно относить их на себестоимость пропорционально в течение определенного периода

3. Величина амортизации по нематериальным активам может исчисляться одним из следующих способов:

- а) линейным способом;
- б) способом уменьшаемого остатка;
- в) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг)

4. Амортизационные отчисления по нематериальным активам могут отражаться в бухгалтерском учете:

- а) путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете;
- б) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта

5. Приобретение материалов учитывается:

- а) с использованием счетов 15 и 16;
- б) на счете 10 «Материалы» без использования счетов 15 и 16

6. Методы оценки материалов при отпуске в производство и ином выбытии можно выбрать:

- а) по себестоимости каждой единицы;
- б) средневзвешенной себестоимости;
- в) себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО)

7. Для определения результатов финансово-хозяйственной деятельности для целей налогообложения предприятие может выбрать из двух вариантов определения момента реализации продукции (работ, услуг):

- а) на дату отгрузки покупателю;
- б) на дату поступления оплаты от покупателя

8. Предприятие по сомнительным долгам (дебиторской задолженности с учетом вероятности ее погашения):

- а) создает резерв по сомнительным долгам;
- б) не создает резерв по сомнительным долгам

9. Общехозяйственные расходы распределяются на объекты калькуляции:

- а) пропорционально расходам на оплату труда;
- б) пропорционально прямым расходам;
- в) пропорционально объему выручки;
- г) списываются в дебет счета 90 «Продажи»

10. Незавершенное производство может отражаться в балансе:

- а) по нормативной (плановой) себестоимости сырья;
- б) по себестоимости материалов, полуфабрикатов;
- в) по прямым статьям расходов

11. Предприятие может распределять коммерческие расходы одним из двух способов:

- а) сразу отнести на объем реализованной продукции;
- б) распределить между отпущенной и реализованной продукцией и остатками нерезализованной продукции

	12. Способ оценки товаров (для организаций розничной торговли), приобретенных для продажи: а) по покупной; б) по продажной	
	13. Способ оценки задолженности по полученным кредитам и займам: а) с учетом процентов, причитающихся к оплате на конец отчетного периода по договорам займа; б) без учета процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода по договорам займа	
	14) Предприятие решает создавать или не создавать резервы: а) на предстоящую оплату отпусков работников; б) на выплату вознаграждения по итогам работы за год; в) на ремонт основных средств; г) другие разрешенные резервы	
	15. Предприятие решает: а) начислять дивиденды из нераспределенной прибыли в следующем за отчетным периодом году; б) начислять дивиденды, используя чистую прибыль отчетного периода текущего года (использовать практику авансового начисления и выплаты дивидендов ежеквартально или раз в полугодие)	
	16. Прибыль предприятия используется: а) путем предварительного распределения в разрезе составленных смет; б) по текущим расходам со счета 84	

Рис. 8. Перечень элементов для формирования учетной политики

дый 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.

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

В связи с имеющимися расхождениями в правилах определения налоговой базы по налогу на прибыль в бухгалтерском и налоговом законодательствах в настоящее время в организациях наиболее актуально стоит проблема квалифицированного формирования учетной политики для целей налогового учета (ст. 313 гл. 25 НК РФ).

В учетной политике для целей налогообложения налогоплательщик определяет порядок ведения налогового учета (перечень регистров, ответственных за их ведение, организацию документооборота):

- либо на основе регистров бухгалтерского учета и в случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, организация вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета;

- либо на основе самостоятельно введенных регистров налогового учета.

Данные налогового учета должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций” (ПБУ 18/02) в результате несовпадения отдельных методов формирования доходов и расходов, предусмотренных нормативными и правовы-

ми актами по бухгалтерскому учету и НК РФ, образуются постоянные и временные разницы.

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;

- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов (п. 4 ПБУ 18/02).

В соответствии с п. 7 ПБУ 18/02 постоянные разницы, возникшие в отчетном периоде, образуют постоянное налоговое обязательство (ПНО), величина которого рассчитывается как произведение выявленной постоянной разницы на ставку налога на прибыль.

Признание ПНО оформляется записью:

Дебет 99.02.3 "Постоянное налоговое обязательство"

Кредит 68.04.2 "Расчет налога на прибыль"

Из данной проводки видно, ПНО приводит к увеличению налоговых платежей.

Возникновение постоянной разницы в отношении доходов, не признаваемых для целей налогообложения, приводит к образованию постоянного налогового актива (ПНА). Его величина рассчитывается аналогично ПНО, т. е. как произведение выявленной постоянной разницы на ставку налога на прибыль.

Признание ПНА оформляется записью:

Кредит 99.02.3 "Постоянное налоговое обязательство"

Дебет 68.04.2 "Расчет налога на прибыль"

Из проводки видно, что сумма ПНА приводит к уменьшению налоговых платежей.

Если доходы и расходы формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по

налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах, то в этом случае возникает *временная разница* (п. 8 ПБУ 18/02).

Следует иметь в виду, что по влиянию на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделяются:

- 1) на вычитаемые временные разницы (ВВР);
- 2) налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых активов (ОНА). Это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах. Его величина рассчитывается как произведение вычитаемых суммарных разниц на ставку налога на прибыль.

Признание ОНА оформляется записью:

Дебет 09 "Отложенные налоговые активы"

Кредит 68.04.2 "Расчет налога на прибыль"

Налогооблагаемая временная разница образует отложенное налоговое обязательство (ОНО). Это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах (п.15 ПБУ 18/02). Она определяется как произведение НВР на установленную законодательством РФ ставку налога на прибыль.

Признание ОНО отражается записью:

Кредит 77 "Отложенные налоговые обязательства"

Дебет 68.04.2 "Расчет налога на прибыль"

Следует отметить, что с введением ПБУ 18/02 (с изменениями от 11.02.2008 г.) исчезло понятие налога на прибыль для целей бухгалтерского учета. Взамен появились новые понятия:

- условный расход;
- условный доход;
- текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток).

Условный расход равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в от-

четном периоде, на ставку налога на прибыль. Его начисление учитывается:

Дебет 99.02.01 “Условный расход по налогу на прибыль”

Кредит 68.04.2 “Расчет налога на прибыль”

Условный доход равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерского убытка, полученного в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Его начисление учитывается:

Кредит 99.02.2 “Условный доход по налогу на прибыль”

Дебет 68.04.2 “Расчет налога на прибыль”

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) — это налог на прибыль, подлежащий к уплате в бюджет в отчетном периоде.

Если все разницы учтены и оборот по кредиту счета 68.04.2 “Расчет налога на прибыль” превышает оборот по дебету, то их разность должна соответствовать величине текущего налога на прибыль, показываемого в налоговой декларации.

Таким образом, исполнение правил ПБУ 18/02 обеспечивает взаимосвязь показателя суммы налога на прибыль, исчисленного с бухгалтерской прибыли, и показателя суммы налога, исчисленного от налогооблагаемой прибыли в порядке, установленном гл. 25 НК РФ.

Следует отметить, что до 1 января 2002 г. (введение гл. 25 НК РФ) показатель валовой прибыли, подлежащий налогообложению, определялся путем корректировок балансовой прибыли (убытка) без отражения на бухгалтерских счетах. С этой целью организация заполняла Справку о порядке определения данных, отражаемых в строке 1 Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли (приложение № 4 к Инструкции МНС РФ от 15 июня 2000 г. № 62). При этом на счете 68 “Расчеты с бюджетом” и в отчете (Форма № 2) показывалась сумма налога, которая подлежала к уплате в бюджет по налоговой декларации. Таким образом, налоговый учет сводился к внесистемному учету поименованных в Справке различий в оценке доходов и расходов с целью получения из бухгалтерской прибыли валовой прибыли, подлежащей налогообложению.

Вступление в силу гл. 25 “Налог на прибыль организаций” НК РФ обязывает формировать налоговую базу по своим правилам, существенно отличающимся от тех, которые применяются при определении балансовой прибыли. Введено понятие “Налоговый учет”, представляющий собой систему регистрации и обобщения информации о совершаемых налогоплательщиком однородных операциях, приводящих к возникновению доходов или расходов, формируемых определенными статьями НК РФ в целях определения налоговой базы для начисления налога на прибыль отчетного (налогового) периода.

Объектом налогового учета является имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Аналитические регистры налогового учета должны содержать совокупность показателей, применяемых для систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения по счетам бухгалтерского учета.

Как видно, в рамках этих требований организации необходимо вести двойной учет расчетов по налогу на прибыль, выводящих на один и тот же конечный результат — сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет:

- один — в соответствии с гл. 25 НК РФ;
- второй — в соответствии с ПБУ 18/02.

Кроме того, результаты расчета по налогу на прибыль должны отражаться в бухгалтерской отчетности “Отчет о прибылях и убытках”¹, утвержденной приказом Минфина РФ от 02 июля

¹ В составе годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2012 г. отчет о прибылях и убытках должен именоваться отчетом о финансовых результатах (Информация Минфина РФ № ПЗ-10/2012).

2010 г. № 66н и в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденной приказом ФНС России от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174@.

Необходимо отметить, что в ПБУ 18/02 виды доходов и расходов, образующие постоянные и временные разницы, проиллюстрированы лишь на отдельных примерах. Однако для формирования налогооблагаемой базы в условиях автоматизированного ведения бухгалтерского и налогового учета организации необходимо иметь типовой перечень доходов и расходов, образующих постоянные и временные разницы.

3.2. Формирование доходов

В результате сравнительного анализа методов, предусмотренных в Положении по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99), утвержденном приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 № 32н, и гл. 25 “Налог на прибыль организаций” НК РФ, наблюдаются некоторые виды расхождений:

- в методах (правилах) классификации доходов;
- в методах (правилах) включения доходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

3.2.1. Классификации доходов

В бухгалтерском учете (п. 4 ПБУ 9/99) доходы организации подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Для целей налогового учета (п. 1 ст. 248 НК РФ) доходы группируются:

- на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее — доходы от реализации);
- внереализационные доходы.

Следует отметить, что состав перечня доходов от обычных видов деятельности несколько отличается от состава перечня доходов от реализации (табл. 2).

**Сравнительный анализ состава перечня доходов для целей
бухгалтерского и налогового учета**

Состав перечня доходов от обычных видов деятельности для целей бухгалтерского учета	Состав перечня доходов от реализации для целей налогового учета
п. 5 ПБУ 9/99: 1) выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг; 2) поступления за предоставление во временное пользование своих активов по договору аренды; 3) поступления за предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; 4) поступления от участия в уставных капиталах других организаций. Если доходы, указанные в п. 2; 3; 4 не являются предметом деятельности организации, они относятся к прочим доходам	п. 1 ст. 249 НК РФ: выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав; п. 4 ст. 250 НК РФ: поступления от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду, если они не определяются налогоплательщиком, как внереализационные доходы. п. 5 ст. 250 НК РФ: поступления от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной деятельности) если они не определяются налогоплательщиком как внереализационные доходы

Как видно из табл. 2, в бухгалтерском учете доходы от обычных видов деятельности формируются за счет выручки от продажи готовой продукции (работ, услуг) собственного производства.

Состав перечня доходов от реализации для целей налогового учета формируется за счет выручки от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также за счет выручки от реализации имущественных прав.

Следует отметить, что под товарами в налоговом законодательстве понимается любое имущество организации, которое она реализует или собирается реализовать (п. 3 ст. 38 НК РФ). Это означает, что для целей налогообложения к товарам могут относиться не только продукция, учитываемая в бухгалтерском учете на счете 43 "Готовая продукция", но и основные средства (счет 01), нематериальные активы (счет 04), материалы (счет 10).

Кроме того, в налоговом законодательстве в состав доходов от реализации относится выручка от передачи имущественных прав (например, дебиторской задолженности по договору уступки права требования).

В бухгалтерском учете поступления от продажи основных средств и иных активов относятся к прочим доходам (п. 7 ПБУ 9/99), поэтому при заполнении показателей приложений № 1, № 2, № 3 к Листу 2 "Налоговой декларации по налогу на прибыль организации" требуется проводить их перегруппировку. Во избежание этой работы предлагается Унифицированный перечень доходов от обычных видов деятельности (реализации), увязанный со строками налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (табл. 3).

В соответствии с п. 4 ПБУ 9/99 доходы, отличные от доходов обычных видов деятельности, считаются прочими доходами (поступлениями). Для целей бухгалтерского учета организация, исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения, самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими доходами.

Для целей налогового учета доходы, не относящиеся к доходам от реализации, признаются внереализационными (ст. 250 НК РФ "Внереализационные доходы").

Из сравнительного анализа перечня прочих доходов, приведенного в п. 7 ПБУ 9/99, и перечня внереализационных доходов, признаваемых в налоговом учете (ст. 250 НК РФ), видно, что они по своему экономическому содержанию не противостоят друг другу, хотя имеют различную редакцию.

Таблица 3

**Унифицированный перечень доходов от обычных видов деятельности (реализации)
для целей бухгалтерского и налогового учета**

№ п/п	Вид выручки
1	Выручка от реализации готовой продукции (товаров) собственного производства
2	Выручка от реализации выполненных работ, оказанных услуг собственного производства
3	Выручка от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду, если она не определена налогоплательщиком как внереализационные доходы
4	Выручка от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, если она не определена налогоплательщиком как внереализационные доходы
5	Выручка от участия в уставных капиталах других организаций, если она не определена налогоплательщиком как внереализационные доходы
6	Выручка от реализации покупных товаров
7	Стоимость безвозмездно полученных работ и услуг (например, беспроцентный заем и др.)
8	Выручка от реализации имущественных прав (дебиторской задолженности и др.)
9	Выручка от реализации прочего неамортизируемого имущества (материалов)
10	Выручка от реализации ценных бумаг
11	Выручка от реализации предприятия как имущественного комплекса
12	Выручка от реализации амортизируемого имущества (основных средств)
13	Выручка от реализации амортизируемого имущества (нематериальных активов)
14	Выручка от реализации права требования при его реализации как финансовой услуги
15	Выручка от реализации права требования до наступления срока платежа
16	Выручка от реализации права требования после наступления срока платежа
17	Выручка от реализации товаров (работ, услуг) имущественных прав по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты ЖКХ и социально-культурной сферы
18	Выручка от реализации долей, паев

Для заполнения строк “Налоговой декларации по налогу на прибыль организации” предлагается Унифицированный перечень прочих (внереализационных) доходов для целей бухгалтерского и налогового учета (табл. 4).

Таблица 4

Унифицированный перечень прочих (внереализационных) доходов для целей бухгалтерского и налогового учета

№ п/п	Вид внереализационных доходов
1	Доходы от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду (субаренду), если они не определены налогоплательщиком в составе доходов от реализации (п. 4 ст. 250 НК РФ)
2	Доходы от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, если они не определены налогоплательщиком в составе доходов от реализации (п. 5 ст. 250 НК РФ)
3	Доходы от долевого участия (в уставных капиталах) других организаций, если они не определены налогоплательщиком в составе доходов от реализации (п. 1 ст. 250 НК РФ)
4	Доходы в виде положительной курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного ЦБ РФ на дату перехода собственности на иностранную валюту (п. 2 ст. 250 НК РФ)
5	Доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба (п. 3 ст. 250 НК РФ)
6	Доходы в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (п. 6 ст. 250 НК РФ)
7	Доходы в виде сумм восстановленных резервов: по сомнительным долгам; по гарантийному ремонту; по расходам на ремонт основных средств; предстоящих расходов на оплату отпусков, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год (п. 7 ст. 250 НК РФ)
8	Доходы, распределяемые в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе (п. 9 ст. 250 НК РФ)
9	Доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (п. 11 ст. 250 НК РФ)

№ п/п	Вид внереализационных доходов
10	Доходы в виде суммовой разницы, если сумма возникших обязательств, исчисленная по курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей сумме в рублях (п. 11.1 ст. 250 НК РФ)
11	Доходы в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, используемых не для производственных целей (п. 12 ст. 250 НК РФ)
12	Доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества, которые получены в виде благотворительной помощи, целевых поступлений (п. 14 ст. 250 НК РФ)
13	Доходы в виде использованных не по целевому назначению предприятия средства, предназначенные для формирования резервов по обеспечению безопасности особо радиационно-опасных объектов (п. 15 ст. 250 НК РФ)
14	Доходы в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного капитала организации (п. 16 ст. 250 НК РФ)
15	Доходы в виде сумм возврата от некоммерческой организаций ранее уплаченных взносов (вкладов) (п. 17 ст. 250 НК РФ)
16	Доходы в виде сумм кредиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям (п. 18 ст. 250 НК РФ)
17	Доходы в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок (п. 19 ст. 250 НК РФ)
18	Доходы в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации (п. 20 ст. 250 НК РФ)
19	Доходы в виде стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании (п. 21 ст. 250 НК РФ)
20	Доходы в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде (п. 10 ст. 250 НК РФ)
21	Доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств (п. 13 ст. 250 НК РФ)
22	Доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав (п. 8 ст. 250 НК РФ)

Этот перечень является открытым, т. е. может быть заполнен и другими, не перечисленными в нем видами доходов.

Следует отметить, что указанные выше различия в методах классификации доходов, предусмотренных бухгалтерским и налоговым законодательствами, не образуют постоянных и временных разниц.

3.2.2. Правила включения доходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль

Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль организации” (ПБУ 18/02) возникающие различия в методах отнесения доходов в налогооблагаемую базу по определению налога на прибыль образуют постоянные и вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы.

Постоянные разницы по доходам возникают в случаях, когда отражаемые в бухгалтерском учете определенные виды доходов, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль как текущего, так и последующих отчетных периодов.

Перечень таких доходов применительно к промышленным предприятиям автором выявлен при рассмотрении содержания ст. 251 НК РФ и приведен в табл. 5.

Вычитаемые временные разницы по доходам возникают, когда доходы, учтенные для целей налогообложения в текущем отчетном периоде, в системе бухгалтерского учета будут учтены в последующих отчетных периодах (табл. 6).

Налогооблагаемые временные разницы возникают по тем доходам, которые признаются в бухгалтерском учете ранее, чем для целей налогообложения (табл. 7).

Приведенные перечни видов доходов, образующих постоянные, вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы, рекомендуется прилагать к учетной политике организации, что позволит не допускать ошибок при определении сумм: постоянного налогового актива, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Перечень доходов, образующих постоянные разницы

Номер подпунктов п. 1 ст. 251 НК РФ	Вид доходов
12	В виде сумм процентов, полученных от ИМНС за излишне уплаченные налогоплательщиком налоги
21	В виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетом разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ
25	В виде сумм восстановленных резервов под обеспечение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых в соответствии со ст. 300 НК РФ ранее уменьшали налоговую базу)
32	В виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, а также капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем

Таблица 6

Перечень доходов, образующих вычитаемые временные разницы

Вид доходов	Период отнесения доходов в налогооблагаемую базу	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
В виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг)	По мере списания стоимости имущества в состав расходов (п. 19 ПБУ 10/99)	На дату подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) (п. 4 ст. 271 НК РФ)
Выручка от реализации товаров (работ, услуг) при использовании кассового метода определения доходов	По мере отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), т. е. когда право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана) (п. 12 ПБУ 9/99)	Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работы, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом (п. 2 ст. 273 НК РФ)

**Перечень доходов, образующих налогооблагаемые
временные разницы**

Вид доходов	Период отнесения доходов в налогооблагаемую базу	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Доход в виде дивидендов от участия в уставных капиталах других организаций	На дату объявления о выплате дивидендов (ПБУ 9/99)	Дата поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу (подп. 2 п. 4 ст. 271 НК РФ)
Выручка, признаваемая для целей налогообложения кассовым методом в случае, если денежные средства поступают позже даты перехода права собственности на товар (даты выполнения работ, оказания услуг)	На дату перехода права собственности на товар к покупателю или на дату принятия работ, услуг заказчиком (ПБУ 9/99)	Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом (п. 2 ст. 273)

3.3. Формирование расходов

Исходя из сравнительного анализа методов (правил) формирования расходов, предусмотренных Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99) ст. 251–270 гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ выявлены виды расхождений:

- в методах классификации (группировки) расходов;
- в методах отнесения (включения) расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

3.3.1. Классификации расходов

Согласно п. 4 ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета расходы организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Согласно п. 2 ст. 252 НК РФ расходы подразделяются:

- на расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Сравнительный анализ состава перечня расходов по обычным видам деятельности и состава расходов, связанных с производством и реализацией, отражен в табл. 8.

Таблица 8

Сравнительный анализ состава перечня расходов по обычным видам деятельности, связанных с производством и реализацией

Состав перечня расходов по обычным видам деятельности для целей бухгалтерского учета	Состав перечня расходов, связанных с производством и реализацией для целей налогового учета
п. 5 ПБУ 10/99: 1) расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции; 2) расходы, связанные с приобретением и продажей товаров; 3) расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг; 4) расходы, которые являются предметом деятельности организации: а) предоставление за плату своих активов по договору аренды; б) предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; в) участие в уставных капиталах других организаций. 5) возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.	п. 1 ст. 253 НК РФ: 1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав); 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; 3) расходы на освоение природных ресурсов; 4) расходы на НИОКР; 5) расходы на обязательное и добровольное страхование имущества; 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Состав перечня расходов по обычным видам деятельности для целей бухгалтерского учета	Состав перечня расходов, связанных с производством и реализацией для целей налогового учета
п. 7 ПБУ 10/99: расходы по обычным видам деятельности формируют: а) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов; б) расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров, расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы и др.	п. 1 ст. 265 НК РФ: Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество и (или) исключительные права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, расходами, связанными с производством и реализацией, считаются расходы, связанные с этой деятельностью

Из табл. 8 видно, что состав расходов по обычным видам деятельности для целей бухгалтерского учета и состав расходов, связанных с производством и реализацией для целей налогового учета, несмотря на различную редакцию отдельных их видов, по экономическому содержанию является одинаковым. Вместе с тем следует отметить, что состав расходов, связанных с производством и реализацией для целей налогового учета, более четкий. В нем выделены конкретные виды прочих расходов, содержание которых раскрываются в отдельных статьях НК РФ:

- ст. 260 Расходы на ремонт основных средств;
- ст. 261 Расходы на освоение природных ресурсов;
- ст. 262 Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки;
- ст. 264 Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества;

• ст. 265 Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Необходимо отметить, что с момента ввода в действие гл. 25 НК РФ организации определяют два варианта учета затрат на производство: один — для целей бухгалтерского учета, другой — для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенным в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. В себестоимость продукции включают фактически совершенные затраты, что позволяет установить их достоверный уровень, определить реальную себестоимость продукции, прибыль и рентабельность.

Себестоимость же как элемент налогового учета является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Поэтому для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль фактическая себестоимость корректируется с учетом утвержденных норм, установленных государством по отдельным лимитируемым видам затрат, т. е. сверхнормативные затраты не включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

В налоговом учете не предусмотрено исчисление себестоимости по основным видам производимой продукции (работ, услуг).

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции в бухгалтерском учете затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции.

На промышленных предприятиях установлена следующая типовая номенклатура калькуляционных статей затрат (п. 21 Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях):

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий;

- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальное страхование;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) расходы на продажу.

Затраты по первым одиннадцати статьям образуют производственную себестоимость.

Для определения полной себестоимости продукции к производственной себестоимости прибавляют расходы на продажу продукции.

В соответствии с письмом Минфина РФ от 15 октября 2001 г. № 16-00-14/464 “О способах ведения организациями отдельных активов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций” в условиях рыночной экономики администрация организации должна самостоятельно принимать решение, в каких разрезах классифицировать затраты; насколько детализировать места возникновения затрат и каким образом их увязать с центром ответственности.

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 при учете расходов по обычным видам деятельности и ст. 253 НК РФ при учете расходов, связанных с производством и (или) реализацией, должна быть обеспечена их группировка по экономическим элементам.

Состав элементов затрат для целей бухгалтерского учета и состав элементов расходов для целей налогового учета представлены в табл. 9.

Как видно из табл. 9, в бухгалтерском учете указанные элементы называются затратами, а в налоговом — расходами. На взгляд автора, экономически оправданным является название элементов “затратами”, так как они включают в себя определенные виды расходов.

**Сравнительный анализ состава элементов затрат
по обычным видам деятельности и состава элементов расходов,
связанных с производством и реализацией**

Состав элементов затрат для целей бухгалтерского учета	Состав элементов расходов для целей налогового учета
1. Материальные затраты	1. Материальные расходы
2. Затраты на оплату труда	2. Расходы на оплату труда
3. Отчисления на социальные нужды	3. Не предусмотрен
4. Амортизация	4. Суммы начисленной амортизации
5. Прочие затраты	5. Прочие расходы

В бухгалтерском учете затраты по отчислению на социальные нужды группируются в самостоятельном элементе.

В налоговом учете эти расходы включаются в состав элемента "Расходы на оплату труда".

Автор считает, что более приемлемым методом является выделение затрат по отчислению на социальные нужды в самостоятельном элементе затрат.

Необходимо отметить, что на основании классификации затрат по экономическим элементам определяется структура (процентное соотношение удельного веса каждого элемента и общей суммы затрат организации).

3.3.2. Правила отнесения расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль

Следует отметить, что в бухгалтерском и налоговом законодательстве установлены определенные условия признания расходов (табл. 10).

Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие

Сравнительный анализ условий признания расходов

Условия признания расходов для целей бухгалтерского учета	Условия признания расходов для целей налогового учета
Согласно п. 16 ПБУ 10/99 установлены три условия признания расходов: 1) расходы производятся в соответствии с конкретным договором; 2) сумма может быть определена; 3) имеется уверенность в том, что в результате проведенной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации	Согласно п. 1 ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, если они произведены для получения дохода

щие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Как видно, в целом приведенные условия признания расходов для целей бухгалтерского и налогового учета не противоречат друг другу, хотя и имеют различную редакцию.

Для целей налогообложения прибыли установлено два метода признания расходов:

- метод начисления (ст. 272 НК РФ);
- кассовый метод (ст. 205 НК РФ).

При **методе начисления** расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

Согласно п. 2 ст. 272 НК РФ датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья и материалов;
- дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) производственного характера.

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации (п. 3 ст. 272 НК РФ).

Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда (п. 4 ст. 272 НК РФ).

Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты (п. 5 ст. 272 НК РФ).

Расходы на освоение природных ресурсов признаются для целей налогообложения с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ) (п. 2 ст. 201 НК РФ).

Расходы на НИОКР равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (п. 2 ст. 262 НК РФ).

Сумма отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода (п. 3 ст. 266 НК РФ).

Расходами на формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию признаются суммы отчислений в резерв на дату реализации товаров (работ) (п. 3 ст. 267 НК РФ).

По расходам в виде сумм штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба) признается дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда (подп. 8 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом (п. 10 ст. 272 НК РФ).

По **кассовому методу** расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты (п. 3 ст. 273 НК РФ), при этом:

1) материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задол-

женности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

2) амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве;

3) расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической оплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашения учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Необходимо иметь в виду, что согласно п. 5 ст. 273 НК РФ налогоплательщики при кассовом методе не учитывают в целях налогообложения в качестве расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для целей налогообложения, если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию подразделяются на две группы:

- 1) прямые расходы;
- 2) косвенные расходы.

Согласно п. 1 ст. 318 НК РФ к прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг, т. е. величина суммы расхода которых зависит прямо пропорционально от объема выпускаемой продукции, выполненных работ или оказанных услуг (пп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ).

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы налога на социальные нужды, начисленные на суммы расходов на оплату труда, т. е. только того персонала, который непосредственно занят выполнением операций по выпуску продукции, выполнению работ или оказанию услуг (ст. 255 НК РФ). Следует заметить, что заработная плата цехового, хозяйственного и управленческого персонала относится к косвенным расходам;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг (ст. 256–259 НК РФ).

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Таким образом, к категории косвенных расходов относятся все прочие расходы организации: материальные затраты, осуществленные при выполнении работ или мероприятий, относящихся к общепроизводственным (цеховым) расходам; административно-управленческим и хозяйственным расходам; заработная плата работников цехового персонала; заработная плата работников аппарата управления организацией и административно-хозяйственного персонала; амортизация объектов основных средств, которые не относятся к объектам, непосредственно используемым при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Согласно п. 9 ПБУ 10/99 косвенные расходы в бухгалтерском учете при определении производственной себестоимости между видами продукции распределяются пропорционально выбранной базе распределения (суммам начисленной заработной платы рабочим; прямым затратам и др.). Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости.

При применении в бухгалтерском учете метода “директ-костинг” косвенные (общехозяйственные) расходы списываются в конце отчетного периода в дебет счета 90 “Продажи”. При этом определяется усеченная производственная себестоимость продукции. Этот метод совпадает с методом для целей налогового учета (п. 2 ст. 318 НК РФ).

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг в стоимости, определенной с учетом затрат на незавершенное производство (НЗП) (п. 2 ст. 318 НК РФ). Сумма остатков НЗП на конец текущего месяца включается в состав прямых расходов следующего месяца. При окончании налогового периода сумма остатков НЗП на конец налогового периода включается в состав расходов следующего налогового периода (п. 1 ст. 319 НК РФ).

Оценка остатков НЗП на конец текущего месяца производится налогоплательщиком на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов, готовой продукции по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям) и данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости НЗП) устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

Следует отметить, что для целей налогового учета расходы подразделяются на две группы:

- 1) расходы, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль:

- расходы, связанные с производством и реализацией (ст. 253 НК РФ);

- внереализационные расходы (ст. 265 НК РФ);

2) расходы, не учитываемые в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ).

Более глубокий сравнительный анализ методов формирования расходов, предусмотренных бухгалтерским и налоговым законодательствами, проводится ниже в разрезе элементов:

- материальные расходы;

- расходы по оплате труда;

- расходы по амортизации;

- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией;

- внереализационные расходы.

3.4. Формирование материальных расходов

3.4.1. Понятие материальных расходов

В бухгалтерском учете материальные расходы по обычным видам деятельности группируются в составе элемента “Материальные затраты” (п. 8 ПБУ 10/99). Однако в этом ПБУ содержание (состав) указанного элемента не раскрывается. Исходя из сложившейся практики отражения фактов хозяйственной деятельности состав элемента “Материальные затраты” конкретизирован проф. В. Г. Гетьманом¹.

В ст. 254 НК РФ состав элемента “Материальные расходы” четко определен.

Как показывает сравнительный анализ состава элемента “Материальные затраты” и элемента “Материальные расходы” они по своему содержанию являются одинаковыми, хотя и имеют различную редакцию (табл. 11).

¹ Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В. Г. Гетьмана. — М: Финансы и статистика, 2006. — С. 336–338.

**Сравнительный анализ состава элементов “Материальные затраты”
в бухгалтерском учете и “Материальные расходы” в налоговом учете**

Вид расходов, группируемых в составе элемента “Материальные затраты” для целей бухгалтерского учета	Вид расходов, группируемых в составе элемента “Материальные расходы” для целей налогового учета
Учебник “Финансовый учет” / Под ред. В. Г. Гетьмана: Стоимость материальных ресурсов, приобретенных со стороны и используемых в процессе изготовления продукции как ее основа или необходимый компонент	п. 1 ст. 254 НК РФ: подп. 1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве (выполнении работ, оказания услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаром (выполнении работ, оказании услуг);
Стоимость материалов, используемых на различные производственные и хозяйственные нужды с целью обеспечения нормального технологического процесса (проведение испытаний, контроль, содержание, ремонт, эксплуатацию оборудования и других объектов основных средств, а также стоимость запасных частей для ремонта основных средств)	подп. 2) на приобретение материалов, используемых: — для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку); — на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели); подп. 3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, не являющихся амортизируемым имуществом;

Вид расходов, группируемых в составе элемента "Материальные затраты" для целей бухгалтерского учета	Вид расходов, группируемых в составе элемента "Материальные расходы" для целей налогового учета
Стоимость покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых в процессе производства продукции (работ, услуг), а также стоимость работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями	подп. 4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика; подп. 6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, а также выполняемых структурными подразделениями налогоплательщика
Стоимость природного сырья (отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на рекультивацию земель, оплата работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными предприятиями, плата за древесину, отпускаемую на корню, плата за воду, забираемую предприятиями из водохозяйственных систем)	п. 7 ст. 254 НК РФ: подп. 1) Расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия; подп. 4) расходы на горноподготовительные работы при добыче полезных ископаемых
Стоимость используемого топлива всех видов, приобретенного со стороны на технологические и хозяйственные нужды организации. Стоимость покупной энергии всех видов на производственные и другие хозяйственные нужды	п. 1 ст. 254 НК РФ: подп. 5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопления зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии
Потери от недостачи в пределах норм естественной убыли	п. 7 ст. 254 НК РФ: подп. 2) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли;

Вид расходов, группируемых в составе элемента “Материальные затраты” для целей бухгалтерского учета	Вид расходов, группируемых в составе элемента “Материальные расходы” для целей налогового учета
	подп. 3) технологические потери при производстве и (или) транспортировке товаров, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья
Из стоимости израсходованных ресурсов необходимо исключить стоимость возвратных отходов, образовавшихся в процессе производства продукции (работ, услуг). Если возвратные отходы признаны организацией как полноценное сырье, которое может быть использовано для реализации сторонним организациям, то они оцениваются по полной фактической себестоимости конкретных материальных ценностей. В иных случаях возвратные отходы должны быть оценены по рыночным ценам	п. 6 ст. 254 НК РФ: Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов в оценке: — по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного и вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции); — по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону

Следует отметить, что в Положении по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов” (ПБУ 5/01) определено понятие “материалы”. Материалы составляют основу готовой продукции, а также используются при выполнении работ и оказании услуг. Они относятся к оборотным средствам однократного использования и входят в состав производственных запасов организации.

Учет материалов ведется на счете 10 “Материалы” в разрезе субсчетов, открываемых по видам материалов (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н).

3.4.2. Методы оценки материалов

На величину материальных расходов определенное влияние оказывают установленные методы оценки материалов при их поступлении в организацию и при списании в производство, на реализацию, другие цели.

Особенности методов оценки материалов, поступивших в организацию, установленные в бухгалтерском и налоговом законодательстве, отражены в табл. 12.

При отпуске материалов в производство в бухгалтерском законодательстве (п. 16 ПБУ 5/01) и налоговом законодательстве (п. 8 ст. 254 НК РФ) их оценка может происходить одним из следующих методов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) средней себестоимости;
- 3) себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 4) себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО). (Применение метода ЛИФО в бухгалтерском учете отменено с 1 января 2008 г. на основании приказа Минфина РФ от 26 марта 2007 г. № 26н.)

Из приведенного выше сравнительного анализа методов формирования материальных расходов, предусмотренных в

Сравнительный анализ методов оценки материалов, поступивших в организацию

Способ поступления	Признание фактической себестоимости	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Приобретение за плату	п. 6 ПБУ 5/01: фактическая себестоимость затрат на их приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов)	п. 2 ст. 254 НК РФ: определяется исходя из цен поставщика (без учета НДС и акцизов), включая расходы, связанные с их приобретением
Изготовление силами организации	п. 7 ПБУ 5/01: фактическая себестоимость определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством. Учет и формирование таких затрат осуществляется в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции	п. 4 ст. 254 НК РФ: исходя из оценки готовой продукции, указанных в ст. 319 НК РФ
Внесение в счет вклада в уставной (складочный) капитал организации	п. 8 ПБУ 5/01: фактическая себестоимость определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ	подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ: принимается по стоимости передающей стороны на дату перехода права собственности
По договору дарения (безвозмездно)	п. 9 ПБУ 5/01: фактическая себестоимость определяется исходя из текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету	п. 8 ст. 250 НК РФ: оценка осуществляется исходя из рыночных цен, но не ниже затрат на производство (приобретение)

Способ поступления	Признание фактической себестоимости	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Получены в результате выбытия (движения) ОС, при списании с баланса другого имущества, выявленных в результате инвентаризации	п. 9 ПБУ 5/01: фактическая себестоимость определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету	п. 2 ст. 254 НК РФ: оценка рассчитывается исходя из их рыночной стоимости, умноженной на ставку налога на прибыль, если эти материальные ценности используются в производстве
Полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплат) неденежными средствами	п. 10 ПБУ 5/01: фактическая себестоимость определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов	В НК РФ не определен метод оценки по товарообменным операциям
Поступающие в оценку иностранной валюты		п. 5 ст. 252 НК РФ: оценка таких расчетов осуществляется в рублях, пересчет расходов методом, предусмотренным в учетной политике для целей налогообложения

бухгалтерском и налоговом законодательстве, видно, что имеется возможность на практике применять их в полном соответствии, что не приведет к образованию постоянных и временных разниц.

Признание материалов в составе прямых расходов согласно бухгалтерскому и налоговому законодательству происходит исходя из способа использования их в производстве или для управленческих нужд организации (п. 23 ПБУ 5/01).

На основании подп. 1 и 4 ст. 254 НК РФ к прямым материальным расходам следует относить те материальные ценности, которые при использовании их в технологическом процессе будут подвергаться химическому, физическому и механическому воздействию при производстве конечного продукта.

3.5. Формирование расходов по оплате труда

3.5.1. Формирование элемента расходов по оплате труда

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета группировка расходов на оплату труда ведется в разрезе элементов:

- 1) затраты на оплату труда;
- 2) отчисления на социальные нужды.

В налоговом учете эти расходы объединены в одном элементе расходы на оплату труда (п. 1 ст. 253 НК РФ).

Следует отметить, что состав элемента “затраты на оплату труда” в ПБУ 10/99 не определен.

В налоговом законодательстве состав элемента “расходы на оплату труда” определен ст. 255 НК РФ. В частности, в него включаются:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, в том числе стимулирующие, компенсационные, поощрительные;
- расходы, которые связаны с содержанием работников.

Кроме того, к расходам на оплату труда относят затраты по договорам:

- обязательного страхования сотрудников (например, охранников и др.);
- добровольного страхования сотрудников (например, страхование их жизни или здоровья).

В бухгалтерском учете затраты по таким договорам полностью включаются в расходы по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав расходов по оплате труда.

Расходы по обязательному страхованию сотрудников уменьшают налогооблагаемую прибыль полностью.

Расходы по добровольному страхованию сотрудников уменьшают прибыль, если договор страхования заключен на условиях, предусмотренных п. 16 ст. 255 НК РФ, т. е. сумма платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также сумма платежей (взносов) работающих по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии.

В случае добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

- страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее 5 лет, с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, за исключением выплат в случае смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;
- негосударственного страхового обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, и (или) добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных зако-

нодательством РФ. При этом договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсии до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение не менее пяти лет, а договора добровольного пенсионного страхования — выплату пенсий пожизненно;

- добровольного личного страхования работников, заключенным на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

- добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случае смерти и (или) причинении вреда здоровью застрахованного лица.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работникам, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплату исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

Необходимо иметь в виду, что независимо от метода признания расходов (метода начисления или кассового метода) затраты по добровольному страхованию сотрудников уменьшают облагаемую прибыль только после их оплаты (ст. 272 НК РФ).

Если расходы по страхованию относят к нескольким отчетным периодам (например, при оплате договора страхования разовым платежом), то их равномерно распределяют между ними.

3.5.2. Методы отнесения расходов по оплате труда в налогооблагаемую базу

Для налогового учета расходы на оплату труда будут учтены только при условии, что указанные начисления и расходы предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовым договором с каждым сотрудником и (или) коллективным договором.

В налоговом законодательстве (ст. 270 НК РФ) определен перечень выплат работникам, не включаемых в налогооблагаемую базу по начислению налога на прибыль (табл. 13).

Эти виды выплат относят за счет собственных источников организации (нераспределенной прибыли) или за счет средств специального назначения.

В элементе “отчисления на социальные нужды” отражается сумма отчисления по установленным нормам на социальное страхование от общей суммы заработной платы, включенной в элемент “заработная плата”.

В соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ “О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования” на 2013 г. установлены страховые взносы и тарифы в ПФР РФ, ФСС РФ, ФФОМС (далее — Закон о взносах).

Согласно ст. 9 Закона о взносах суммы, не подлежащие обложению страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, производящих выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

1. Не подлежат обложению страховыми взносами для плательщиков страховых взносов, указанных в п. 1 ч. 1 ст. 5 Закона о взносах:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законода-

**Перечень выплат, не входящих в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль
для целей бухгалтерского и налогового учета**

Номер пунктов ст. 270 НК РФ	Виды выплат
21	В виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов)
22	В виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений
23	В виде сумм материальной помощи работникам
24	На оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей
25	В виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых (за исключением специального питания для отдельных категорий работников, предусмотренного договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами)
26	На оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами
27	На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам
28	На оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания
29	На оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников

тельными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных:

а) с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

б) с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

в) с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

г) с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях;

д) с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

е) с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

ж) с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

з) с трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве

индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию;

и) с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением:

— выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов;

— выплат в иностранной валюте взамен суточных, производимых в соответствии с законодательством Российской Федерации российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, а также выплат в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы;

— компенсационных выплат за неиспользованный отпуск, не связанных с увольнением работников;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками страховых взносов:

а) физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

б) работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

в) работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления (удочерения), но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;

4) доходы (за исключением оплаты труда работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном поряд-

ке семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

5) суммы страховых платежей (взносов) по обязательно-му страхованию работников, осуществляемому плательщиком страховых взносов в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством РФ, суммы платежей (взносов) плательщика страховых взносов по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, а также суммы пенсионных взносов плательщика страховых взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;

6) взносы работодателя, уплаченные плательщиком страховых взносов в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 года N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", в размере уплаченных взносов, но не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя;

6.1) взносы работодателя, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о дополнительном социальном обеспечении отдельных категорий работников, в размере уплаченных взносов;

7) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными лицами за пределами территории РФ не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета по тарифам, рассчитанным от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу Российской Федерации, включая стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов;

8) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном конституцией, уставом субъекта Российской Федерации, избираемых непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

9) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

10) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников;

11) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 рублей на одного работника за расчетный период;

12) суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, в том числе за профессиональную подготовку и переподготовку работников;

13) суммы, выплачиваемые организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;

14) суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, федеральной противопожарной службы, лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов Российской Федерации и органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством Российской Федерации;

15) суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц

без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации, кроме случаев, предусмотренных федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

2. При оплате плательщиками страховых взносов расходов на командировки работников как в пределах территории РФ, так и за пределами территории РФ не подлежат обложению страховыми взносами суточные, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы таких расходов освобождаются от обложения страховыми взносами в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ. Аналогичный порядок обложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном (административном) подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

3. В базу для начисления страховых взносов помимо выплат, указанных в частях 1 и 2 ст. 9, также не включаются:

1) в части страховых взносов, подлежащих уплате в Пенсионный фонд РФ, — суммы денежного содержания (ежемесячного денежного вознаграждения) и иные выплаты, получаемые прокурорами и следователями, а также судьями федеральных судов и мировыми судьями, выплаты и иные вознаграждения, осуществляемые в пользу обучающихся в образовательных учреж-

дениях среднего профессионального, высшего профессионального образования по очной форме обучения за деятельность, осуществляемую в студенческом отряде (включенном в федеральный или региональный реестр молодежных и детских объединений, пользующихся государственной поддержкой) по трудовым договорам или по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг;

2) в части страховых взносов, подлежащих уплате в Фонд социального страхования РФ, — любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, в том числе по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Резервы предстоящих расходов на оплату отпусков и на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет должны создаваться согласно методике, определенной ст. 324.1 НК РФ.

Решение о создании резервов и порядок резервирования средств должно быть предусмотрено в учетной политике организации. При этом создавать резервы могут только те организации, которые учитывают доходы и расходы при расчете налога на прибыль по методу начисления.

Согласно ст. 318 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). В частности, в состав прямых расходов можно относить расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы страховых взносов, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда.

При этом страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, также могут отражаться в составе прямых расходов.

Для отнесения расходов на оплату труда организации к прямым затратам должны соблюдаться следующие условия:

1) рабочие, участвующие в процессе производства продукции, должны состоять в штате организации;

2) с этими рабочими должны быть заключены трудовые договоры (контракты);

3) начисление оплаты труда должно вестись на основании типовых первичных учетных документов (табеля, наряда-заказа, раскройной карты и др.), подтверждающих непосредственное участие рабочего в изготовлении продукции, выполнении работы, оказании услуги.

3.6. Формирование расходов на амортизацию

3.6.1. Методы признания амортизационного имущества

В хозяйственной деятельности организаций особая роль принадлежит использованию объектов основных средств. В процессе эксплуатации объектов основных средств их стоимость возмещается (погашается) путем начисления амортизации в течение срока полезного использования.

Для целей бухгалтерского учета методы начисления амортизации по объектам основных средств определены Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 № 26н.

В редакции ПБУ 6/01 (от 18 мая 2002 г.) было устранено противоречие между бухгалтерским и налоговым учетом в части стоимости основных средств, списываемых на затраты по мере отпуска в эксплуатацию, в результате чего как в бухгалтерском, так и в налоговом учете амортизируемыми основными средствами признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью свыше 40 000 руб., используемое для производства и реализации продукции или управления организацией (п. 1 ст. 256 НК РФ).

3.6.2. Методы формирования первоначальной стоимости объектов основных средств

Правильное начисление амортизации зависит от установленных методов оценки объектов основных средств.

Согласно ПБУ 6/01 актив, принятый к бухгалтерскому учету в качестве инвентарного объекта основных средств, оценивается по первоначальной стоимости. Формирование первоначальной стоимости зависит от следующих способов поступления объектов основных средств в организацию:

- приобретение за плату;
- внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- получение по договору дарения (безвозмездно);
- создание силами самой организации;
- приобретение по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами.

Исходя из сравнительной характеристики методов оценки объектов основных средств, предусмотренных нормативными документами для целей бухгалтерского и налогового учета, видно, что они не противоречат друг другу (табл. 14).

3.6.3. Методы формирования срока полезного использования объектов основных средств

С начислением амортизации тесно связано понятие “срок полезного использования объекта основных средств” — период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения ее уставных целей. Срок полезного использования определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому, а также к налоговому учету. Для целей бухгалтерского учета (п. 20 ПБУ 6/01) определение срока полезного использования объекта основных средств, когда он отсутствует в технических условиях или не установлен в централизованном порядке, производится исходя из:

**Сравнительный анализ методов оценки объектов основных средств,
поступивших в организацию**

Способ поступления	Признание первоначальной стоимости	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Приобретение за плату	п. 8 ПБУ 6/01: признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов	п. 1 ст. 257 НК РФ: определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов
Внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации	п. 9 ПБУ 6/01: признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ	подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ: принимаются по стоимости (остаточной стоимости), которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на него с учетом дополнительных расходов, если они определены в качестве взноса (вклада) в уставной (складочный) капитал
Полученные по договору дарения (безвозмездно)	п. 10 ПБУ 6/01. признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы	п. 8 ст. 250 НК РФ: оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости по данным передающей стороны

Способ поступления	Признание первоначальной стоимости	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Созданные силами самой организации	п. 8 ПБУ 6/01. исходя из фактических затрат на сооружение и изготовление хозяйственным способом или суммы, уплачиваемой организацией по договору строительного подряда и иным договорам	п. 2 ст. 319 НК РФ: определяется по методу определения стоимости готовой продукции собственного производства
Полученные по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами	п. 11 ПБУ 6/01: признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей	В НК РФ нет определения этого способа. Однако способ, предусмотренный для целей бухгалтерского учета, не противоречит методам формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и может использоваться для целей налогового учета

- ожидаемого срока полезного использования этого объекта в соответствии с его ожидаемой производительностью или мощностью;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительного ремонта всех видов;

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В соответствии с п. 1 ст. 258 НК РФ для целей налогового учета срок полезного использования определяется организацией самостоятельно согласно Классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ (табл. 15).

Таблица 15

**Классификация основных средств, утвержденная постановлением
Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1**

Номер группы	Срок полезного использования*
Первая группа	От 1 года до 2 лет включительно, т.е. от 12 до 24 месяцев
Вторая группа	Свыше 2 лет до 3 лет включительно, т.е. от 25 до 36 месяцев
Третья группа	Свыше 3 лет до 5 лет включительно, т.е. от 37 до 60 месяцев
Четвертая группа	Свыше 5 лет до 7 лет включительно, т.е. от 61 до 84 месяцев
Пятая группа	Свыше 7 лет до 10 лет включительно, т.е. от 85 до 120 месяцев
Шестая группа	Свыше 10 лет до 15 лет включительно, т.е. от 121 до 180 месяцев
Седьмая группа	Свыше 15 лет до 20 лет включительно, т.е. от 181 до 240 месяцев
Восьмая группа	Свыше 20 лет до 25 лет включительно, т.е. от 241 до 300 месяцев
Девятая группа	Свыше 25 лет до 30 лет включительно, т.е. от 301 до 360 месяцев
Десятая группа	Свыше 30 лет, т.е. от 361 месяца

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организации-изготовителя.

Организации могут использовать в бухгалтерском учете указанную Классификацию для определения срока полезного использования объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету начиная с 1 января 2002 г.

Амортизация по объектам основных средств, принятым к бухгалтерскому учету до 1 января 2002 г., для целей бухгалтерского учета продолжает начисляться исходя из срока полезного использования, определенного при постановке объекта на учет, и выбранного организацией для группы однородных объектов способа начисления амортизации.

В случае улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок его полезного использования.

Как видно, из вышеизложенного, методы определения срока полезного использования объекта основных средств в бухгалтерском и налоговом учете являются одинаковыми.

3.6.4. Виды имущества, не подлежащего амортизации

Согласно п. 17 ПБУ 6/01 установлены виды объектов основных средств, по которым амортизация не начисляется. Так, по объектам, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временно пользование, амортизация не начисляется.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам, музейным коллекциям и др.).

Следует отметить, что в п. 2 ст. 256 НК РФ объекты, не подлежащие амортизации, более конкретизированы, поэтому этот перечень можно использовать и для целей бухгалтерского учета (табл. 16).

3.6.5. Способы начисления амортизации

Согласно п. 18 ПБУ 6/01 начисление амортизации по группе однородных объектов основных средств для целей бухгалтерского учета производится одним из следующих способов:

- 1) линейным способом;
- 2) способом уменьшаемого остатка;
- 3) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из перечисленных способов производится в течение всего срока полезного использования объекта.

Для целей налогового учета (п. 1 ст. 259 НК РФ) амортизация начисляется одним из следующих методов:

- линейным;
- нелинейным.

При линейном методе амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. Следует отметить, что начисление суммы амортизации линейным методом в бухгалтерском и налоговом учете происходит одинаково. Однако в налоговом учете линейный метод начисления амортизации можно применять только по зданиям, сооружениям и передаточным устройствам, входящим в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять линейный или нелинейный методы (п. 3 ст. 259 НК РФ).

При нелинейном методе начисления амортизация производится по каждой амортизационной группе. Для этого на первое число налогового периода для каждой амортизационной группы

Сравнительный анализ перечня имущества, не подлежащего амортизации

Перечень имущества, предусмотренный бухгалтерским законодательством	Перечень имущества, предусмотренный налоговым законодательством
п. 17 ПБУ 6/01. объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.)	Ст. 256 НК РФ: п. 2 — не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты)
Отсутствует	Подпункты ст. 256 НК РФ: 1) имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности
Объекты основных средств некоммерческих организаций	2) имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений
Отсутствует	3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования
Отсутствует	4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты

Перечень имущества, предусмотренный бухгалтерским законодательством	Перечень имущества, предусмотренный налоговым законодательством
Отсутствует	6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов
Отсутствует	7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии со ст. 251, п. 1 подп.: 6) в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ"
Отсутствует	7) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей

Перечень имущества, предусмотренный бухгалтерским законодательством	Перечень имущества, предусмотренный налоговым законодательством
Отсутствует	14) в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования
Отсутствует	22) в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями
Отсутствует	23) в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО) (при передаче их между двумя и более организациями, входящими в структуру РОСТО), использованных на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта в соответствии с законодательством РФ
Отсутствует	8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (подп. 8 п. 2 ст. 256 НК РФ)
Отсутствует	п. 3. — из состава амортизируемого имущества в целях настоящей главы исключаются основные средства: — переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование; — переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев; — находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев (ст. 256 НК РФ)

определяется суммарный баланс, который ежемесячно уменьшается на сумму начисленной по ней амортизации.

Следует отметить, что применение этого метода при начислении амортизации для целей налогового учета совпадает с применением способа уменьшаемого остатка для целей бухгалтерского учета.

Исходя из сравнительного анализа способов (методов) начисления амортизации по объектам основных средств видно, что для сближения бухгалтерского и налогового учета организация может выбрать одинаковые способы начисления амортизации (табл. 17).

Таблица 17

**Сравнительный анализ способов (методов) начисления
амортизации по объектам основных средств**

Способ (метод)	Содержание метода	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Линейный	п. 19 ПБУ 6/01. исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта ОС и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта	п. 2 ст. 259.1 НК РФ: сумма начисленной амортизации осуществляется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта
Уменьшенного остатка	Исходя из остаточной стоимости объекта ОС на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией	Не предусмотрен

Способ (метод)	Содержание метода	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта ОС и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта	Не предусмотрен
Списания стоимости пропорционально объему продукции (услуг)	Исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта ОС и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта ОС	Не предусмотрен
Нелинейный	Не предусмотрен	подп. 1 п. 1 ст. 322 НК РФ: сумма начисленной амортизации определяется как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации, установленной п. 5 ст. 259.2 НК РФ

3.7. Формирование расходов по нематериальным активам

3.7.1. Классификации объектов нематериальных активов

Из сравнительного анализа методов классификации объектов нематериальных активов, установленных в п. 4 ПБУ 14/2007 и п. 3 ст. 257 НК РФ, видно, что для целей налогового учета не признается объектом нематериальных активов деловая репутация. Остальные объекты, несмотря на их различную редакцию, совпадают (табл. 18). На взгляд автора, более обоснованной является классификация, приведенная в п. 3 ст. 257 НК РФ, которую он рекомендует использовать и для целей бухгалтерского учета.

3.7.2. Методы оценки нематериальных активов

Согласно п. 6 ПБУ 14/2007 и п. 3 ст. 257 НК РФ нематериальные активы принимаются к учету по фактической (первоначальной) стоимости.

Фактическая (первоначальная) стоимость объектов нематериальных активов, как и объектов основных средств, формируется в зависимости от следующих способов поступления их в организацию:

- приобретение у правообладателя (продавца);
- создание самой организацией;
- внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;
- получение по договору дарения (безвозмездно);
- получение по договорам, предусматривающих оплату не денежными средствами;
- принятие к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества.

Как показывает сравнительный анализ методов оценки объектов нематериальных активов, поступивших в организацию, несмотря на различную их редакцию, эти методы совпадают (табл. 19).

Сравнительный анализ методов классификации нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета

Вид нематериальных активов	Инвентарные объекты нематериальных активов	
	Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогового учета
1. Объекты интеллектуальной собственности	п. 4 ПБУ 14/2007: — произведения науки, литературы и искусства; — программы для ЭВМ; — изобретения; — полезные модели; — селекционные достижения; — товарные знаки и знаки обслуживания; — секреты производства (ноу-хау)	п. 3 ст. 257 НК РФ: 1) исключительное право патентообладателя на изобретения, промышленный образец, полезную модель; 2) исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем; 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование; 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения; 6) владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта
2. Деловая репутация	Положительная разница, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод	Не предусматривается нематериальными активами
Нематериальными активами не являются	Расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду	Не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду

Сравнительный анализ методов оценки объектов нематериальных активов, поступивших в организацию

Способ поступления объектов НМА в организацию	Признание первоначальной стоимости	
	Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогового учета
1. Приобретение у правообладателя (продавца)	п. 8 ПБУ 14/2007: оформляется за счет всех расходов на приобретение п. 10 ПБУ 14/2007: не включаются в расходы на приобретение: а) возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ; б) общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением; в) расходы по НИОКР в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами. Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным	п. 3 ст. 257 НК РФ: первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведения их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов

Способ поступления объектов НМА в организацию	Признание первоначальной стоимости	
	Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогового учета
2. Создание самой организацией	п. 9 ПБУ 14/2007: относятся: а) суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда; б) расходы на оплату труда работников; в) отчисления на социальные нужды; г) расходы на создание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования; д) иные расходы, связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях	п. 3 ст. 257 НК РФ: определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ
3. Внесенные в счет вклада в уставной (складочный) капитал	п. 11 ПБУ 14/2007: признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ	подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ: имущество (имущественные права), полученные в виде взносов (вклада) в уставной (складочный) капитал организации принимается по стоимости (остаточной стоимости), определяемой по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественное право). Если получающая сторона не может документально

Способ поступления объектов НМА в организацию	Признание первоначальной стоимости	
	Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогового учета
		подтвердить стоимость вносимого имущества (имущественных прав), то его стоимость признается равной нулю
4. Полученные по договору дарения (безвозмездно)	п. 13 ПБУ 14/2007: определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы	п. 8 ст. 250 НК РФ: оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости по данным передающей стороны
5. Приобретенные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	п. 14 ПБУ 14/2007: определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией	В НК РФ не определен
6. Принятые к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества	п. 12 ПБУ 14/2007: определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования	подп. 2 п. 1 ст. 277 НК РФ: стоимость имущества (имущественных прав), полученного в порядке приватизации государственного или муниципального имущества признается по стоимости (остаточной стоимости), определяемой на дату приватизации по правилам бухгалтерского учета

3.7.3. Методы определения срока полезного использования нематериальных активов

Стоимость объектов нематериальных активов погашается посредством ежемесячного начисления амортизации исходя из срока полезного использования.

Согласно п. 25 ПБУ 14/2007 для определенных видов НМА срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида. НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, считаются НМА с неопределенным сроком полезного использования.

Согласно п. 26 ПБУ 14/2007 срок полезного использования НМА производится исходя из:

а) срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации и периода контроля над активом;

б) ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получить экономические выгоды.

Срок полезного использования НМА не может превышать срок деятельности организации.

Согласно п. 2 ст. 258 НК РФ срок полезного использования НМА производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений срока использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или иным законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования НМА, обусловленного соответствующими договорами. По НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, норма амортизации устанавливается в расчете на 10 лет.

3.7.4. Способы начисления амортизации объектов нематериальных активов

Согласно п. 28 ПБУ 14/2007 амортизация объектов нематериальных активов для целей бухгалтерского учета производится ежемесячно одним из следующих способов:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Согласно п. 1 ст. 259 НК РФ для целей налогового учета амортизацию предусмотрено начислять двумя методами:

- линейным;
- нелинейным.

Исходя из сравнительного анализа способов (методов) начисления амортизации объектов НМА для целей бухгалтерского и налогового учета видно, что сумма амортизации НМА, начисленная в бухгалтерском и налоговом учетах может совпадать (табл. 20).

Однако это возможно в случае, если она будет начисляться линейным способом, а также когда объект НМА в том и другом случае будет иметь одинаковую первоначальную стоимость и срок полезного использования.

Выбор способа начисления амортизации объекта НМА производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможности продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования НМА не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому объекту НМА определяется линейным способом (п. 28 ПБУ 14/2007).

По мнению автора, при применении различных методов начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам для целей бухгалтерского и налогового учета возникают постоянные и временные разницы (табл. 21).

Сравнительный анализ способов (методов) начисления амортизации объектов нематериальных активов для целей бухгалтерского и налогового учета

Способ (метод)	Содержание метода	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
1. Линейный способ (метод)	п. 29 "а" ПБУ 14/2007: сумма начисления амортизации определяется исходя из фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования	п. 2 ст. 259.1 НК РФ: сумма начисленной амортизации определяется по формуле $K = [1/n] \times 100\%$, где К — норма амортизации в % к первоначальной стоимости НМА; п — срок полезного использования данного объекта НМА, выраженный в месяцах
2. Способ уменьшаемого остатка	п. 29 "б" ПБУ 14/2007: сумма начисления амортизации производится исходя из остаточной стоимости за минусом начисленной амортизации НМА на начало месяца, умноженной на дробь (в числителе которой установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах	Не предусмотрен
3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	п. 29 "в" ПБУ 14/2007: сумма начисления амортизации производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования НМА	Не предусмотрен
4. Нелинейный метод	Не предусмотрен	подп. 1 п. 1 ст. 322 НК РФ: сумма начисленной амортизации определяется как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации, установленной п. 5 ст. 259.2 НК РФ

Условия и способы, по которым сумма начисленной амортизации ОС и НМА образует постоянные и временные разницы

Условия и способы начислений амортизации ОС и НМА	Признание суммы начисленной амортизации	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Постоянные разницы		
Амортизация ОС при осуществлении их переоценки	п. 19 ПБУ 6/01; п. 29 ПБУ 14/2007: включается исходя из восстановленной стоимости объекта	Не включается, так как переоценка ОС и НМА в НК РФ не предусмотрена
Амортизация НМА с неопределенным сроком полезного использования	п. 23 ПБУ 14/2007: не включается, поскольку начисление амортизации не предусмотрено	п. 2 ст. 258 НК РФ: включается ежемесячно на протяжении 10 лет согласно определенному сроку полезного использования
Вычитаемые временные разницы		
Амортизация ОС в случаях, когда срок полезного использования определен в бухгалтерском учете меньше, чем для целей налогообложения	п. 19 ПБУ 6/01: включается ежемесячно исходя из срока полезного использования, определенного по правилам бухгалтерского учета	п. 1 ст. 258 НК РФ: включается ежемесячно исходя из срока полезного использования, предусмотренного налоговым законодательством
Амортизация ОС, когда в учетной политике для целей бухгалтерского учета выбран способ начисления отличный от линейного	п. 19 ПБУ 6/01: включается ежемесячно в соответствии с выбранным способом начисления амортизации	п. 1 ст. 258 НК РФ: включается ежемесячно исходя из начисления линейным методом

Условия и способы начислений амортизации ОС и НМА	Признание суммы начисленной амортизации	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Амортизация ОС, переданных в лизинг, когда в бухгалтерском учете применяется повышающий коэффициент, а для целей налогообложения он не применяется	п. 9 приказа Минфина РФ от 17.02.1997 № 15: включается ежемесячно в соответствии с выбранным способом начисления амортизации	п. 1 ст. 258 НК РФ: включается ежемесячно исходя из срока полезного использования, определенного в налоговом законодательстве
Налогооблагаемые временные разницы		
Амортизация ОС в случае когда срок полезного использования, предусмотренный по бухгалтерскому законодательству, больше, чем по налоговому	п. 20 ПБУ 6/01: включается ежемесячно исходя из срока полезного использования ОС, определенного по бухгалтерскому законодательству	п.1 ст. 258 НК РФ: включается ежемесячно исходя из срока полезного использования ОС, определенного по налоговому законодательству
Амортизация ОС в случае, когда в учетной политике для целей бухгалтерского учета предусмотрен линейный способ, а для целей налогооблагаемой прибыли - нелинейный	п. 19 ПБУ 6/01: включается ежемесячно исходя из первоначальной стоимости ОС и срока полезного использования	подп. 1 п. 1 ст. 322 НК РФ: при применении нелинейного метода начисления амортизации в составе амортизационных групп (подгрупп) — как произведение суммарного баланса соответствующей амортизационной группы на 1-е число месяца, за который определяется сумма начисленной амортизации, и нормы амортизации

Условия и способы начислений амортизации ОС и НМА	Признание суммы начисленной амортизации	
	для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
Амортизация объектов ОС, находящихся в лизинге, в случае, когда повышающий коэффициент применяется только для целей налогооблагаемой прибыли	п. 19 ПБУ 6/01, п. 9 приказа Минфина РФ от 17.02.1997 № 15: включается ежемесячно в соответствии с выбранным способом	п. 2 ст. 259.3 НК РФ: включается ежемесячно исходя из норм амортизации, к которым применяется специальный коэффициент
Амортизация ОС, используемых в условиях агрессивной среды в случаях, когда для целей налогооблагаемой прибыли применяется специальный коэффициент	п. 19 ПБУ 6/01: включается ежемесячно в соответствии с выбранным способом начисления амортизации	п. 2 ст. 259.3 НК РФ: включается ежемесячно исходя из норм амортизации, к которым применяется специальный коэффициент

3.8. Формирование прочих расходов, связанных с производством и реализацией

В ПБУ 10/99 перечень прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, не раскрыт.

Согласно п. 41 Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях в элемент “прочие расходы”, утвержденных Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСЦ СССР от 20 июля 1970., включаются:

- командировочные расходы;
- подъемные;
- арендная плата;
- налоги и сборы;
- стипендии работникам предприятия;
- вознаграждение за рационализаторские предложения;
- оплата услуг, оказываемых сторонним транспортом;
- оплата услуг связи;
- попенная плата;
- плата сторонним организациям за пожарную, вентиляционную и сторожевую охрану;
- расходы на организованный набор рабочих;
- отчисления на геологоразведочные работы;
- плата за перевозку железнодорожным, автомобильным или водным транспортом;
- отчисления в фонд освоения новой техники и фонд премирования за создание и освоение новой техники;
- затраты на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт и др.

В гл. 25 НК РФ прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, определены в статьях:

- ст. 260 “Расходы на ремонт основных средств”;
- ст. 261 “Расходы на освоение природных ресурсов”;
- ст. 262 “Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки”;

- ст. 263 “Расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование”;

- ст. 264 “Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией”.

В ст. 264 НК РФ представлен расширенный перечень прочих расходов, связанных с производством и реализацией (49 наименований). Исходя из анализа их содержания, автором выявлены виды расходов, образующих постоянные разницы (табл. 22).

Из табл. 22 видно, что постоянные разницы образуются за счет нормируемых прочих расходов, связанных с производством и реализацией. В налогооблагаемую базу по налогу на прибыль не включаются сверх нормативные расходы, а в бухгалтерском учете они включаются в полном размере в затраты.

3.9. Формирование внереализационных расходов

В бухгалтерском законодательстве расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами (п. 4 ПБУ 10/99). Понятие внереализационных расходов в этом ПБУ не определено.

Согласно ст. 265 НК РФ в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. В этой статье приведен более подробный состав внереализационных расходов, чем состав прочих расходов в п. 4 ПБУ 10/99.

Сравнительный анализ прочих расходов, определенных для целей бухгалтерского и налогового учета, показывает, что они, хотя и имеют различную редакцию, но по своему содержанию не противоречат друг другу (табл. 23).

Перечень прочих производственных расходов, образующих постоянные разницы

Номер пункта ст. 264 НК РФ	Виды прочих производственных расходов	Признание прочих производственных расходов	
		для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
подп. 16 п. 1	Плата государственно-му и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ: включается в пределах тарифов, утвержденных ст. 221 "Основ законодательства РФ о нотариате" и ст. 333.24 НК РФ
п. 2	Представительские расходы	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	п. 2 ст. 264 НК РФ: включаются в размере, не превышающем 4% от расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период
подп. 12 п. 1	Суточное или полевое довольствие	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ: включается в пределах норм
подп. 13 п. 1	Расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 13 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются по нормам, утвержденным постановлением Правительства РФ 07.12.2001 № 861
подп. 12 п. 1	Расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 12 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются, если расходы предусмотрены коллективными договорами

Номер пункта ст. 264 НК РФ	Виды прочих производственных расходов	Признание прочих производственных расходов	
		для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
подп. 11 п. 1	Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 11 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются в пределах норм, утвержденных постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92
подп. 5 п. 1	Суммы выплаченных подъемных	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 5 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ
подп. 43 п. 1	Расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и (или) реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 43 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются, но не более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания
пп. 44 п. 1	Потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах сроков продукции средств массовой информации и книжной продукции	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются, но не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания
п. 4	Расходы организации на рекламу	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	п. 4 ст. 264 НК РФ: признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации

Номер пункта ст. 264 НК РФ	Виды прочих производственных расходов	Признание прочих производственных расходов	
		для целей бухгалтерского учета	для целей налогового учета
п. 3	Расходы налогоплательщика на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	п. 3 ст. 264 НК РФ: включаются, если: 1) услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившие госаккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус; 2) подготовку (переподготовку) проходят работники налогоплательщика, состоящие в штате; 3) программа подготовки (переподготовки) способствует повышению квалификации и более эффективному использованию специалиста в рамках деятельности организаций
п. 3	Расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образований учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведений работников	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	п. 3 ст. 264 НК РФ: указанные расходы для целей налогообложения не принимаются

Номер пункта ст. 264 НК РФ	Виды прочих производ- ственных расходов	Признание прочих производственных расходов	
		для целей бухгалтер- ского учета	для целей налогового учета
подп. 29 п. 1	Взносы, вклады и иные обязательные платежи, учитываемые некоммер- ческим организациям	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 29 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются только в том случае, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является обя- зательным условием для осуществле- ния деятельности налогоплательщи- ками
подп. 30 п. 1	Взносы, уплачиваемые международным органи- зациям и организациям, предоставляющим пла- тежные системы и элек- тронные системы пере- дачи информации	п. 16; 17 ПБУ 10/99: включаются в полном размере	подп. 30 п. 1 ст. 264 НК РФ: включаются, если уплата таких взно- сов является обязательным условием для осуществления деятельности на- логоплательщиками

**Сравнительный анализ прочих расходов, предусмотренных в бухгалтерском законодательстве,
и внереализационных расходов, указанных в налоговом законодательстве**

Вид прочих расходов	Вид внереализационных расходов
п. 11 ПБУ 10/99: расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, с участием в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации	ст. 265 НК РФ: подп. 1 п. 1: для организаций, предоставляющих не на систематической основе за плату во временное пользование свое имущество и (или) исключительные права, возникающие из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, расходы считаются внереализационными
Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)	подп. 2 п. 1: расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам
Отсутствует	подп. 3 п. 1: расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг
Отсутствует	подп. 4 п. 1: расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг
Курсовые разницы	подп. 5 п. 1: расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества, стоимость которого выражена в иностранной валюте

Вид прочих расходов	Вид внереализационных расходов
Отсутствует	подп. 5 п. 1: расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях
Отсутствует	подп. 6 п. 1: расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ Российской Федерации, установленного на дату перехода права собственности на нее
Отсутствует	подп. 7 п. 1: расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам
Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов	подп. 8 п. 1: расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен
Отсутствует	подп. 9 п. 1: расходы, связанные с консервацией и расконсервацией объектов
Отсутствует	подп. 10 п. 1: судебные расходы и арбитражные сборы
Отсутствует	подп. 11 п. 1: затраты на аннулированные производственные заказы, а также затраты на производство, не давшее продукции
Отсутствует	подп. 12 п. 1: расходы по операциям с тарой
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	подп. 13 п. 1: расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником штрафов, пеней за нарушение договорных или долговых обязательств

Вид прочих расходов	Вид внереализационных расходов
Отсутствует	подп. 14 п. 1: расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность по такой поставке списана в отчетном периоде
Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями	подп. 15 п. 1: расходы на услуги банков, включая услуги, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога (сбора, пеней и штрафов)
Отсутствует	подп. 16 п. 1: расходы на проведение собраний акционеров
Отсутствует	подп. 17 п. 1: в виде не подлежащих компенсации из бюджета расходов на выполнение мобилизационного плана
Отсутствует	подп. 18 п. 1: расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок
Отсутствует	подп. 19 п. 1: расходы в виде отчислений организаций, входящих в структуру РОСТО
Отсутствует	подп. 19 п. 1: расходы в виде премии (скидки), выплаченной продавцом покупателю вследствие выполнения определенных условий договора, в частности объема покупок
Возмещение причиненных организацией убытков	п. 2: убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, в частности:
Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году	подп. 1 п. 2: в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде
Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности	подп. 2 п. 2: суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва
Других долгов, нереальных для взыскания	подп. 3 п. 2: потери от простоев по внутрипроизводственным причинам

Вид прочих расходов	Вид внереализационных расходов
Других долгов, нереальных для взыскания	подп. 4 п. 2: не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам
Других долгов, нереальных для взыскания	подп. 5 п. 2: расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц
Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств	подп. 6 п. 2: потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций
Отсутствует	подп. 7 п. 2: убытки по сделке уступки права требования

Поскольку перечень прочих (внереализационных) расходов, приведенный в ст. 265 НК РФ, более расширен, можно рекомендовать его использовать и для целей бухгалтерского учета.

Разработанные унифицированные перечни для целей бухгалтерского и налогового учета рекомендуются для использования их при составлении учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета.

Пример учетной политики организации для целей бухгалтерского и налогового учета приведен в приложении 2.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите нормативные документы по регулированию учетной политики.

2. Какими документами оформляется учетная политика в организации?

3. Из каких разделов состоит учетная политика?

4. Приведите примеры содержания разделов учетной политики.

5. Какие организационно-технические документы прилагаются к учетной политике?

6. По каким причинам возможно изменить содержание учетной политики?

7. Какой существует порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской (финансовой) отчетности?

8. Какой можно принять порядок ведения налогового учета в учетной политике?

9. В каких формах отчетности должны отражаться расчеты по налогу на прибыль?

10. Какой перечень доходов от обычных видов деятельности (от реализации) можно признать для целей бухгалтерского и налогового учета?

11. Приведите примеры видов доходов, образующих постоянные разницы, для включения их в учетную политику для целей налогового учета.

12. Приведите примеры видов доходов, образующих вычитаемые временные разницы, для включения их в учетную политику для целей налогового учета.

13. Приведите примеры видов доходов, образующих налогооблагаемые временные разницы, для включения их в налоговую политику для целей налогового учета.

14. Какой перечень расходов по обычным видам деятельности и состава расходов, связанных с производством и реализацией, можно признать для целей бухгалтерского и налогового учета?

15. Какой состав затрат (элементов расходов) можно признать для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета?

16. Какие методы признания расходов можно использовать для целей бухгалтерского и для целей налогового учета?

17. Какие виды расходов относятся к прямым, а какие к косвенным расходам для целей бухгалтерского и налогового учета?

18. Какие методы оценки материалов при их поступлении в организацию и при их отпуске в производство и на другие цели можно включить в учетную политику для целей бухгалтерского и для целей налогового учета?

19. В каких случаях при использовании материалов в производстве они признаются прямыми расходами для целей бухгалтерского и для целей налогового учета?

20. Какую группировку расходов по оплате труда можно использовать для целей бухгалтерского и налогового учета?

21. Какие выплаты работникам не включаются в налогооблагаемую базу для исчисления налога на прибыль?

22. При каких условиях затраты на оплату труда можно отнести к прямым расходам?

23. Какие методы формирования первоначальной стоимости объектов основных средств можно использовать для целей бухгалтерского и для целей налогового учета?

24. Какие методы формирования срока полезного использования объектов основных средств можно использовать для целей бухгалтерского и налогового учета?

25. Какой перечень основных средств, не подлежащих амортизации, следует использовать для целей бухгалтерского и налогового учета?

26. Какие способы начисления амортизации необходимо использовать для целей бухгалтерского и налогового учета?

27. Какую классификацию нематериальных активов рекомендует использовать для целей бухгалтерского и налогового учета?

28. Какие методы оценки объектов нематериальных активов подлежат использованию для целей бухгалтерского и налогового учета?

29. Какие методы определения срока полезного использования нематериальных активов можно использовать для целей бухгалтерского и налогового учета?

30. Какие способы начисления амортизации объектов нематериальных активов подлежат использованию для целей бухгалтерского и налогового учета?

31. По каким видам прочих расходов, связанных с производством и реализацией, сверхнормативные затраты не включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль?

32. Какой перечень внереализационных расходов можно рекомендовать для использования в бухгалтерии и налоговом учете?

Глава 4. РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ

4.1. Нормативное регулирование

Рабочий план счетов на каждом экономическом субъекте составляется на основании Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденного приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

При составлении рабочего плана счетов включаются только те синтетические счета и субсчета, которые применяются в организации. Он прилагается к учетной политике экономического субъекта и является основным элементом метода ведения бухгалтерского учета, в части регистрации и обобщения фактов хозяйственной жизни, совершаемых в процессе деятельности.

4.2. Построение рабочего плана счетов

Образец построения рабочего плана счетов, входящего в состав программы "1С: Бухгалтерия 8", приведен в приложении 3.

Как видно из приложения 3, для ведения бухгалтерского и налогового учета используется единый рабочий план счетов.

Счета, используемые в налоговом учете, отмечены в графе "НУ" символом "V".

В налоговом учете не регистрируются данные на счетах:

09. Отложенные налоговые активы.

11. Животные на выращивании и откорме.

14. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей.

15. Заготовление и приобретение материальных ценностей.

16. Отклонение в стоимости материальных ценностей.

19. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

46. Выполненные этапы по незавершенным работам.

50. Касса.

51. Расчетные счета.

52. Валютные счета.

55. Специальные счета в банках.

57. Переводы в пути.

68. Расчеты по налогам и сборам.

69. Расчеты по социальному страхованию и обеспечению.

75. Расчеты с учредителями.

77. Отложенные налоговые обязательства.

79. Внутрихозяйственные расчеты.

80. Уставный капитал.

81. Собственные акции (доли).

82. Резервный капитал.

83. Добавочный капитал.

84. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

90.03. Налог на добавленную стоимость.

90.04. Акцизы.

90.05. Экспортные пошлины.

99.02. Налог на прибыль.

99.09. Прочие прибыли и убытки.

Считается, что для целей налогового учета соответствующих хозяйственных операций достаточно данных бухгалтерского учета или эти данные не требуются для целей налогового учета. Таким образом, если в бухгалтерской проводке по дебету или кредиту указан один из перечисленных счетов, то для целей налогового учета соответствующая часть проводки налогового учета не заполняется, т. е. вводится не двойная, а простая запись.

Вопросы для самоконтроля

1. На основании какого нормативного документа разрабатывается рабочий план счетов?

2. Для каких целей разрабатывается рабочий план счетов в организации?

3. Какой рабочий план счетов используется для целей бухгалтерского и налогового учета?

4. Как отличаются счета для целей налогового учета в едином плане счетов организации?

Глава 5. НОМЕНКЛАТУРА ДЕЛ БУХГАЛТЕРИИ

5.1. Нормативное регулирование

Номенклатура дел — систематизированный перечень наименований дел, заводимых в организации, с указанием сроков их хранения. Она разрабатывается на основании Перечня типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения, утвержденного приказом Минкультуры РФ от 25 августа 2010 г. № 558, подготовленного в соответствии с Федеральным законом от 22 октября 2004 г. № 125-ФЗ “Об архивном деле в Российской Федерации”.

Указанный перечень состоит из 12 разделов:

- раздел 1 включает документы, отражающие распорядительные, организационные функции управления, функции контроля, а также правовое обеспечение управления, организацию документационного обеспечения управления и хранения документов организациями;
- разделы 2–4 включают документы, последовательно раскрывающие планирование, ценообразование, финансирование, кредитование, учет и отчетность;
- раздел 5 содержит документы об организации и осуществлении экономических, научно-технических, культурных и иных связей организаций;
- раздел 6 включает документы об информационном обслуживании деятельности организаций;
- раздел 7 включает документы по организации труда, нормированию труда, тарификации, оплате труда, охране труда;

- раздел 8 содержит документы о работе с кадрами: приеме, перемещении, увольнении работников, повышении их квалификации, проведении аттестации, а также награждении;

- раздел 9 содержит документы о материально-техническом обеспечении деятельности и организации хранения имущественно-материальных ценностей;

- раздел 10 включает документы по административному и хозяйственному обслуживанию организаций: соблюдению правил внутреннего распорядка, эксплуатации служебных зданий, транспортному обслуживанию, внутренней связи, обеспечению безопасности организаций;

- раздел 11 содержит документы, отражающие социально-бытовые вопросы, в том числе социальное страхование, жилищно-бытовые вопросы, организацию досуга;

- раздел 12 содержит документы, отражающие организацию деятельности первичных профсоюзных и иных общественных организаций (объединений).

Перечень имеет 4 графы.

В графе 1 Перечня указаны номера статей, которым присвоена единая сквозная нумерация.

В графе 2 приведены виды документов. Перечень не содержит в статьях конкретные наименования документов, а дает обобщенное наименование каждого его вида. При объединении в одной статье разных видов документов по одному вопросу, имеющих одинаковый срок хранения, используется термин “документы”, а в скобках раскрываются наименования основных видов документов, включенных в статью.

В графе 3 указаны сроки хранения документов на бумажных и электронных носителях, исчисление которых производится с 1 января года, следующего за годом окончания их делопроизводства.

В графе 4 приводятся примечания, комментирующие и уточняющие сроки хранения документов.

Для удобства пользования Перечнем к нему составлен указатель, в котором в алфавитном порядке перечислены виды до-

кументов и вопросы их содержания со ссылками на номера соответствующих статей Перечня.

На практике номенклатура дел рассматривается как учетный документ, поскольку в ней каждому заголовку дела присваивается свой индекс (номер), а в конце года в итоговой записи номенклатуры дел о категориях и количестве дел, заведенных в конкретном делопроизводственном году, фиксируется, сколько дел и сколько томов каждого дела заведено, т. е. итоговые количественные характеристики документального фонда организации или структурного подразделения.

Формирование дел должно отвечать следующим основным требованиям: оперативность поиска документов; надежность документального обслуживания управления; сохранность документов.

Работа по формированию дел состоит из следующих операций: распределение и раскладка исполненных документов в дела; расположение документов внутри дел в определенной последовательности и оформление обложек дел.

Каждое дело комплектуется из документов по одному вопросу, имеющих один срок хранения. В дело помещают только исполненные документы (подлинники или заверенные копии). Документы постоянного или временного сроков хранения группируются в дела раздельно. Необходимо иметь в виду, что для акционерных обществ утверждены свои сроки хранения документации, которые определены в Положении, утвержденном постановлением ФК ЦБ от 16 июля 2003 г. № 03-33/пс (приложение 4).

5.2. Порядок хранения документов акционерных обществ

Организация хранения документов общества обеспечивается его единоличным исполнительным органом. Организация хранения документов, образовавшихся в деятельности структурных подразделений общества, до передачи их в архив обеспечивается руководителями структурных подразделений общества.

Документы с грифом “коммерческая тайна” должны находиться на хранении в сейфах.

Передача документов из одного структурного подразделения в другое фиксируется в соответствующем учетном журнале.

Хранению подлежат подлинники документов общества. В случае утраты или повреждения подлинника документа общества хранению подлежит заверенная в установленном порядке его копия. О каждом случае утраты или повреждения подлинника документа общества должен быть составлен соответствующий акт с указанием причины утраты или повреждения, приобретаемый к передаваемой на хранение копии документа общества и подлежащий хранению вместе с ней. Указанный акт должен быть подписан руководителем структурного подразделения и утвержден единоличным исполнительным органом общества, а в случае утраты или повреждения документов бухгалтерского учета, бухгалтерской отчетности — также главным бухгалтером общества.

Все документы, образующиеся в деятельности общества, должны формироваться в документальные дела в соответствии с требованиями утвержденной в установленном порядке номенклатуры дел общества.

Подлежащие хранению документы до передачи их в архив общества хранятся в рабочих комнатах по месту нахождения исполнительного органа общества.

Документы общества, переданные на хранение в архив общества, должны находиться в специально отведенных для этой цели помещениях, располагаться в запираемых шкафах, обеспечивающих их полную сохранность и предохраняющих документы от пыли и воздействия солнечного света.

Бюллетени для голосования, включая бюллетени, признанные недействительными, должны быть опечатаны счетной комиссией и сданы в архив общества на хранение после составления протокола счетной комиссии об итогах голосования на общем собрании.

Хранение опечатанных бюллетеней для голосования должно осуществляться обществом в специальном запирающемся

опечатываемом ящике или специальном шкафу с запирающимися ячейками. По каждому факту вскрытия находящихся на хранении опечатанных бюллетеней для голосования лицом (лицами), уполномоченным обществом на такое вскрытие, должен быть составлен соответствующий акт.

Выдача документов общества для их предъявления акционерам общества в целях обеспечения доступа акционеров к документам общества производится под расписку сотруднику (лицу, состоящему в трудовых или гражданско-правовых отношениях с обществом), уполномоченному обществом на получение документов.

Выдача документов сотрудникам общества (лицам, состоящим в трудовых или гражданско-правовых отношениях с обществом) осуществляется под расписку с разрешения единоличного исполнительного органа общества или уполномоченного им лица. Документы выдаются во временное пользование сотрудникам общества на срок не более одного месяца. После истечения указанного срока документ должен быть возвращен на место его хранения.

На каждый выданный документ заводится карта-заместитель, в которой указываются вид (наименование) документа, дата его выдачи, фамилия, имя, отчество лица, которому документ выдан, дата его возвращения, а также предусматриваются графы для расписок в получении и приеме документа.

В случае ликвидации общества, если оно имело договор с учреждением системы Федеральной архивной службы России и часть его документов отнесена к составу Архивного фонда Российской Федерации, документы постоянного срока хранения и по личному составу передаются в соответствующий государственный архив. Если договорных отношений с архивом не имелось, то в этом случае государственный архив обязан принять на хранение только документы по личному составу работников общества. Место хранения остальных документов определяется председателем ликвидационной комиссии или конкурсным управляющим.

В случае реорганизации общества, влекущей его прекращение, находящиеся на хранении и подлежащие хранению подлинники документов общества могут быть переданы только одному из вновь создаваемых в результате реорганизации обществ.

Если иное не устанавливается договором о слиянии или присоединении (решением о преобразовании) и (или) передаточным актом либо решением о разделении или выделении и (или) раздельным балансом, находящиеся на хранении и подлежащие хранению подлинники документов общества подлежат передаче вновь создаваемому в результате реорганизации обществу с наибольшей стоимостью чистых активов.

5.3. Порядок отбора документов акционерных обществ на хранение и уничтожение

Для организации и проведения экспертизы ценности документов, образовавшихся в деятельности общества, их отбору для осуществления дальнейшего хранения или уничтожения в обществе создается экспертная комиссия (ЭК). Председателем экспертной комиссии, как правило, назначается один из руководителей общества.

Решения ЭК и проекты рассматриваемых ею документов вступают в силу только после их утверждения руководителем общества. ЭК рассматривает описи дел постоянного, временно-го сроков хранения и по личному составу, проекты номенклатуры дел и инструкции по делопроизводству, акты о выделении документов с истекшими сроками хранения к уничтожению.

При проведении экспертизы ценности документов в структурных подразделениях производится отбор дел постоянного и долговременного хранения для передачи в архив, а также для выделения дел с истекшими сроками хранения к уничтожению в соответствии с номенклатурой дел общества за соответствующий год, утвержденной руководителем общества.

В целях гарантированного сохранения документационной информации акты о выделении документов к уничтожению составляются только после составления описей дел постоянного и временного сроков хранения. Описи дел и акты должны рассматриваться ЭК в едином комплексе и утверждаться руководителем общества.

Дела, включенные в утвержденный акт дел к уничтожению документов, отделяются от остальных дел и хранятся в специально отведенном месте. Акт о выделении документов к уничтожению вместе с описями дел хранится в архиве общества в формируемом деле.

Уничтожение документов и дел оформляется актом (приложение 5).

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение номенклатуры дел.
2. На основании какого нормативного документа разработана номенклатура дел?
3. Какую структуру построения имеет номенклатура дел?
4. Из каких операций состоит работа по формировании дел?
5. Как необходимо комплектовать документы в деле?
6. Какой порядок установлен для хранения дел?
7. Какой порядок установлен при выдаче дела и при извлечении документов из дела?
8. Как проводится экспертиза ценности документов?
9. Как оформляется уничтожение документов и дел?

Глава 6. ГРАФИК ДОКУМЕНТООБОРОТА

6.1. Общие положения

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других предприятий, учреждений, принятие к учету, обработка, передача в архив — документооборот) регламентируется графиком.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя организации. Этот график должен устанавливать в организации рациональный документооборот, т. е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. Он также должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня автоматизации учетных работ.

График документооборота может быть оформлен в виде схемы или таблицы, состоящей из перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работники организации (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и другие) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика, где перечисляют-

ся документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются указанные документы.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер. Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

6.2. Содержание графика документооборота

Пример построения графика документооборота в организации приведен в Приложении к Положению о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным Минфином СССР 29 июля 1983 г. № 105, которое не противоречит Федеральному закону "О бухгалтерском учете".

Этот график документооборота представляет собой таблицу, включающую следующие графы:

- наименование документа;
- создание документа;
- проверка документа;
- обработка документа;
- передача в архив.

Внутри указанных граф приведены соответствующие показатели.

На практике по указанному образцу составляются графики документооборота в разрезе отдельных участков бухгалтерского учета, например:

- по учету основных средств;

- по учету материалов;
- по учету кассовых операций;
- по учету банковских операций;
- по учету расчетов с подотчетными лицами;
- по учету труда и его оплату;
- по другим участкам.

Пример построения графика документооборота по учету материалов приведен в Приложении 6.

В разных организациях графики документооборота могут отличаться друг от друга наличием участков бухгалтерского учета и совокупностью документов в них, специфических для данного вида деятельности.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под графиком документооборота?
2. Какие документы включаются в график документооборота?
3. Из каких разделов состоит график документооборота?
4. Какое значение имеет график документооборота в работе бухгалтерии?
5. Кто контролирует соблюдение графика документооборота?

Глава 7. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

7.1. Нормативное регулирование внутреннего контроля

Согласно ст. 19 Закона “О бухгалтерском учете” экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

В ст. 85 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ “Об акционерных обществах” определено следующее:

- для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров в соответствии с уставом общества избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества;
- порядок деятельности ревизионной комиссии (ревизора) общества определяется внутренним документом общества, утвержденным общим собранием акционеров;
- проверка (ревизия) финансово-хозяйственной деятельности общества осуществляется по итогам деятельности общества за год, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии (ревизора) общества, решению общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества или по требованию акционера (акционеров) общества, владеющего в совокупности не менее чем 10% голосующих акций общества;
- ревизионная комиссия (ревизор) общества вправе потребовать созыва внеочередного общего собрания акционеров;

- по итогам проверки финансово-хозяйственной деятельности общества ревизионная комиссия (ревизор) общества или аудитор общества составляет заключение, в котором должны содержаться: подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах, и иных финансовых документах общества; информация о фактах нарушения установленных правовыми актами РФ порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов РФ при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности (ст. 87 Закона).

На основании указанных нормативных документов акционерные общества разрабатывают Положение о системе внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности, которое утверждает Председатель Совета директоров (приложение 7).

7.2. Структура содержания положения о внутреннем контроле

На крупных акционерных обществах разрабатывается подробное положение о внутреннем контроле финансово-хозяйственной деятельности, состоящее из трех разделов.

1. Общие положения

1. Положение о внутреннем контроле финансово-хозяйственной деятельности.

2. Термины и определения.

3. Основные цели внутреннего контроля.

4. Организация внутреннего контроля.

5. Функции контрольно-ревизионного управления.

6. Полномочия контрольно-ревизионного управления.

7. Организационная структура контрольно-ревизионного управления.

8. Организация и подготовка комплексной проверки (ревизии).

9. Порядок проведения комплексной проверки (ревизии).

10. Права и обязанности ревизоров (проверяющих).
11. Оформление результатов проверки (ревизии).
12. Принятие мер к устранению выявленных проверкой (ревизией) нарушений и недостатков.

II. Особенности проверок (ревизий) производственной и финансово-хозяйственной деятельности в отдельных сферах деятельности общества

В этом разделе в разрезе отдельных видов деятельности перечисляются операции проверки, например, в сфере капитального строительства и других.

III. Заключительные положения

1. Решение об утверждении настоящего Положения, а также о внесении изменений и дополнений в настоящее Положение и о его отмене принимается Советом директоров Общества.

2. В случае, если какие-либо отдельные пункты настоящего Положения вступят в противоречие с обязательными для Общества требованиями, установленными законодательством РФ (императивными нормами), то они утрачивают юридическую силу и до внесения соответствующих изменений в настоящее Положение Общество руководствуется нормами действующего законодательства РФ.

7.3. Внутренний контроль работы бухгалтерии

Следует отметить, что по этой проблеме Павлом Меньшиковым опубликовано ряд статей, одна из которых использована в данном разделе¹.

Система внутреннего контроля начинается с момента подбора в бухгалтерию нового сотрудника. Во время испытательного срока нужно постараться понять, можно ли положиться на нового сотрудника или придется постоянно за ним приглядывать. Кроме того, необходимо создать механизмы обратной связи.

¹ Павел Меньшиков. Как главбуху контролировать работу бухгалтерии, но не тратить на это лишнее время и нервы // Главбух, 2012. — № 16.

И очень четко донести до каждого бухгалтера, что при любых затруднениях или сомнениях нужно обязательно обращаться к руководителю. Подчиненные должны знать, что лучше лишний раз спросить, чем допустить ошибку, которая может оказаться очень серьезной.

Чтобы подчиненные чувствовали персональную ответственность за свои действия, нужно четко распределить между ними участки работы.

После того как бухгалтерские участки делегированы надежным сотрудникам, не стоит контролировать каждый их шаг. Таким образом обижаем адекватных людей, показывая им свое недоверие. И, вообще, что называется, отбиваем им руки. Хороший специалист должен уметь работать сам и понимать свою ответственность. Главному бухгалтеру достаточно замечать только системные ошибки. Например, посмотреть отчетность, перед тем как подписывать. И увидеть, что налога на имущество организация в этом квартале должна заплатить в два раза больше, чем в прошлом. Задать вопрос исполнителю: "Почему так? Либо, наоборот, вы помните, что купили оборудование на большую сумму, а налог не изменился, и опять-таки задайте вопрос: "Почему?" То есть отлавливайте только явные, бросающиеся в глаза несоответствия и просите расшифровать не все цифры, а только те, которые вам кажутся сомнительными.

Если сотрудников в бухгалтерии больше десяти, держать их в поле зрения становится затруднительно. В этом случае функцию контроля следует частично делегировать заместителям или старшим бухгалтерам. Например,

- главбух производит контроль итоговой (сводной) отчетности;
- зам. главбуха осуществляет контроль по курируемым участкам;
- старший бухгалтер контролирует обороты и остатки по курируемым счетам;
- бухгалтер занимается самоконтролем правильности отражения каждого первичного документа.

После этого проверять работу рядовых бухгалтеров вы уже не должны. Контролировать “через голову” недопустимо. Помимо того что вы потратите на это лишнее время, вы еще и дискредитируете своих замов в глазах подчиненных.

Чем крупнее организация, тем больше должно быть промежуточных точек контроля между главным бухгалтером и прямыми исполнителями.

Количество ошибок уменьшается и меньше тратится времени на контроль, когда система работает сама. Чем меньше зависимость результатов от человеческого фактора, тем лучше. Задача главного бухгалтера заключается в том, чтобы постоянно эту зависимость снижать. Необходимо иметь в виду, что автоматизированное формирование отчетности значительно снижает риск случайных ошибок и позволяет облегчить функцию контроля. Если где-то в отчетности выявляется неправильная цифра, значит, ошибка в первичных документах, так как программа считает четко по заданному алгоритму.

В бухгалтерской программе также стоит настроить возможность формирования различных отчетов, которые бухгалтера будут использовать для промежуточного самоконтроля. Например, ответственному за книгу покупок можно настроить аналитический отчет по остаткам на счете 19 “НДС по приобретенным ценностям”. Это поможет проверить, корректно ли все закрылось на счете 68 “Расчеты по налогам и сборам”.

Везде, где можно переложить соответствующий контроль на автоматическую программу, лучше это сделать, тогда в бухгалтерии будет гораздо меньше ошибок.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким нормативным документом регулируется система внутреннего контроля, какая его структура содержания?
2. Какая служба создается в организации для осуществления внутреннего контроля?
3. Каким документом определяется порядок деятельности ревизионной комиссии?

4. Какой документ составляется по итогам проверки и что в нем отражается?

5. С чего начинается система контроля работников бухгалтерии?

6. В каких случаях работники бухгалтерии чувствуют персональную ответственность за свои действия?

7. Каким ошибкам подчиненных должен уделить внимание главный бухгалтер?

8. Как должна быть построена система внутреннего контроля в большой бухгалтерии?

9. Как можно уменьшить количество ошибок и меньше тратить времени на контроль?

Глава 8. ГРАФИК ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

8.1. Нормативное регулирование

Порядок проведения инвентаризации в организациях определен в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

Методические указания включают следующие разделы:

1. Общие положения.

2. Общие правила проведения инвентаризации.

3. Правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств:

- основных средств;
- нематериальных активов;
- финансовых вложений;
- товарно-материальных ценностей;
- незавершенного производства и расходов будущих пе-

риодов;

- животных и молодняка животных;
- денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности;
- расчетов;
- резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов.

4. Составление сличительных ведомостей по инвентаризации.

5. Порядок регулирования инвентаризационных разниц и оформления результатов инвентаризации.

Для проведения инвентаризации в организациях создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

По основаниям проведения инвентаризации классифицируются:

- плановые;
- внеплановые.

Плановые инвентаризации проводятся по графику в указанные сроки.

Внеплановые инвентаризации проводятся: при передаче дел материально-ответственными лицами; после стихийных бедствий; хищений и прочих сложившихся обстоятельств в организации.

8.2. Содержание графика инвентаризации

График проведения инвентаризации разрабатывается главным бухгалтером, утверждается руководителем и прилагается к учетной политике организации. В графике перечисляются объекты и плановые сроки проведения их инвентаризации (табл. 24).

Таблица 24

Примерный график инвентаризации

Наименование объектов инвентаризации	Сроки проведения инвентаризации
1. Основные средства (не менее одного раза в два-три года)	На 1 января конкретного года
2. Библиотечные фонды (не менее одного раза в пять лет)	На 1 января конкретного года
3. Нематериальные активы (не менее одного раза в год перед составлением годового отчета, но не ранее 1 декабря отчетного года)	На 1 января отчетного года
4. Товарно-материальные ценности (не менее одного раза в год, перед составлением годового отчета, но не ранее 1 октября отчетного года)	На 1 ноября отчетного года

Наименование объектов инвентаризации	Сроки проведения инвентаризации
5. Незавершенное производство и расходы будущих лет (не менее одного раза в год)	На 1 января отчетного года
6. Животные и молодняк животных (не менее одного раза в год)	На 1 января отчетного года
7. Денежные средства, денежные документы и бланки документов строгой отчетности (не менее одного раза в месяц)	На 1 число каждого месяца отчетного года
8. Расчеты с банками (по расчетным счетам, валютным счетам, депозитным счетам, ссудным счетам и др.) По мере получения выписок банка и подтверждения остатков на 1 января отчетного года.	На 1 января отчетного года
9. Расчеты по платежам в бюджет и социальные фонды (не менее одного раза в квартал)	На 1 апреля, июля, октября, января
10. Расчеты с покупателями, подрядчиками и заказчиками; расчеты с прочими дебиторами и кредиторами (не менее одного раза в квартал)	На 1 апреля, июля, октября, января
11. Резервы, предстоящие расходы и платежи (не менее одного раза в год)	На 1 января отчетного года

Вопросы для самоконтроля

1. Каким нормативным документом регулируется порядок проведения инвентаризации?
2. Какие участки учета подлежат плановой инвентаризации?
3. Назовите классификацию инвентаризации по основаниям.
4. Какое построение имеет график инвентаризации?
5. Какое значение имеет инвентаризация?

Глава 9. ДОЛЖНОСТНЫЕ ИНСТРУКЦИИ РАБОТНИКОВ БУХГАЛТЕРИИ

9.1. Нормативное регулирование

Типовые должностные обязанности работников бухгалтерии приведены в Квалификационном справочнике должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденном постановлением Минтруда России от 21 августа 1998 г. № 37.

Основные требования к должности главного бухгалтера определены в ст. 7 Закона "О бухгалтерском учете". В частности, главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

- 1) иметь высшее профессиональное образование;
- 2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита — не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- 3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо

лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером в бухгалтерской (финансовой отчетности) на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

9.2. Должностная инструкция главного бухгалтера

1. Общие положения

1.1. Главный бухгалтер относится к категории руководителей.

1.2. На должность главного бухгалтера назначается лицо, имеющее высшее профессиональное (экономическое) образование и стаж бухгалтерско-финансовой работы, в том числе на руководящих должностях, не менее 5 лет.

1.3. Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляются актом после проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности.

1.4. Главный бухгалтер должен знать:

- законодательство о бухгалтерском учете;
- основы гражданского права;
- финансовое, налоговое и хозяйственное законодательство;

- нормативные и методические документы по вопросам организации бухгалтерского учета и составления отчетности, хозяйственно-финансовой деятельности организации;
- положения и инструкции по организации бухгалтерского учета, правила его ведения;
- кодексы этики профессионального бухгалтера и корпоративного управления;
- профиль, специализацию и структуру организации, стратегию и перспективы ее развития;
- налоговый, статистический и управленческий учет;
- порядок оформления бухгалтерских операций и организации документооборота по участкам учета, списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь, приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, проведения аудиторских проверок;
- формы и порядок финансовых расчетов;
- условия налогообложения юридических и физических лиц;
- правила проведения инвентаризаций денежных средств и товарно-материальных ценностей, расчета с дебиторами и кредиторами, проведения проверок и документальных ревизий;
- порядок и сроки составления бухгалтерских балансов и отчетности;
- современные справочные и информационные системы в сфере бухгалтерского учета и управления финансами;
- методы анализа финансово-хозяйственной деятельности организации;
- правила хранения бухгалтерских документов и защиты информации;
- передовой отечественный и зарубежный опыт организации бухгалтерского учета;
- экономику, организацию производства, труда и управления;
- основы технологии производства;
- законодательство о труде;

- правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

1.5. В своей деятельности главный бухгалтер руководствуется:

- законодательством РФ,
- Уставом организации,
- приказами и распоряжениями руководителя организации,
- настоящей должностной инструкцией,
- правилами внутреннего трудового распорядка организации.

1.6. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю экономического субъекта.

1.7. На время отсутствия главного бухгалтера (командировка, отпуск, болезнь, пр.) его обязанности исполняет заместитель (при отсутствии такового — лицо, назначенное в установленном порядке), который приобретает соответствующие права и несет ответственность за исполнение возложенных на него обязанностей.

2. Должностные обязанности

Главный бухгалтер:

2.1. Организует работу по постановке и ведению бухгалтерского учета организации в целях получения заинтересованными внутренними и внешними пользователями полной и достоверной информации о ее финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении.

2.2. Формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику, исходя из специфики условий хозяйствования, структуры, размеров, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности организации, позволяющую своевременно получать информацию для планирования, анализа, контроля, оценки финансового положения и результатов деятельности организации.

2.3. Возглавляет работу:

- по подготовке и утверждению рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитиче-

ские счета, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, форм внутренней бухгалтерской отчетности;

- по обеспечению порядка проведения инвентаризации и оценки имущества и обязательств, документальному подтверждению их наличия, составления и оценки;

- по организации системы внутреннего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций, соблюдением порядка документооборота, технологии обработки учетной информации и ее защиты от несанкционированного доступа.

2.4. Руководит формированием информационной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями бухгалтерского, налогового, статистического и управленческого учета, обеспечивает предоставление необходимой бухгалтерской информации внутренним и внешним пользователям.

2.5. Организует работу по ведению регистров бухгалтерского учета на основе применения современных информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля, исполнению смет расходов, учету имущества, обязательств, основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств, финансовых, расчетных и кредитных операций, издержек производства и обращения, продажи продукции, выполнения работ (услуг), финансовых результатов деятельности организации.

2.6. Обеспечивает своевременное и точное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, движения активов, формирования доходов и расходов, выполнения обязательств.

2.7. Обеспечивает контроль за соблюдением порядка оформления первичных учетных документов.

2.8. Организует информационное обеспечение управленческого учета, учет затрат на производство, составление калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), учет по центрам ответственности и сегментам деятельности, формирование внутренней управленческой отчетности.

2.9. Обеспечивает:

- своевременное перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в кредитные организации, средств на финансирование капитальных вложений, погашение задолженностей по ссудам;
- контроль за расходованием фонда оплаты труда, организацией и правильностью расчетов по оплате труда работников, проведением инвентаризаций, порядком ведения бухгалтерского учета, отчетности, а также проведением документальных ревизий в подразделениях организации.

2.10. Принимает участие в проведении финансового анализа и формировании налоговой политики на основе данных бухгалтерского учета и отчетности, в организации внутреннего аудита; подготавливает предложения, направленные на улучшение результатов финансовой деятельности организации, устранение потерь и непроизводительных затрат.

2.11. Ведет работу по обеспечению соблюдения финансовой и кассовой дисциплины, смет расходов, законности списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь.

2.12. Участвует в оформлении документов по недостачам, незаконному расходованию денежных средств и товарно-материальных ценностей, контролирует передачу в необходимых случаях этих материалов в следственные и судебные органы.

2.13. Обеспечивает составление отчета об исполнении бюджетов денежных средств и смет расходов, подготовку необходимой бухгалтерской и статистической отчетности, представление их в установленном порядке в соответствующие органы.

2.14. Обеспечивает сохранность бухгалтерских документов и сдачу их в установленном порядке в архив.

2.15. Оказывает методическую помощь руководителям подразделений и другим работникам организации по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и анализа хозяйственной деятельности.

2.16. Руководит работниками бухгалтерии, организует работу по повышению их квалификации.

3. Права

Главный бухгалтер имеет право:

3.1. Действовать от имени бухгалтерии организации, представлять ее интересы во взаимоотношениях с иными структурными подразделениями организации и другими организациями по хозяйственно-финансовым и иным вопросам.

3.2. Вносить на рассмотрение руководителя организации предложения по улучшению его деятельности.

3.3. Запрашивать от структурных подразделений организации и самостоятельных специалистов необходимую информацию.

3.4. Вносить на рассмотрение руководителя организации:

- представления о назначении, перемещении и освобождении от занимаемых должностей работников бухгалтерии,
- предложения о поощрении отличившихся работников, о привлечении к материальной и дисциплинарной ответственности нарушителей производственной и трудовой дисциплины.

3.5. Самостоятельно вести переписку со структурными подразделениями организации, а также иными организациями по вопросам, входящим в компетенцию бухгалтерии и не требующим решения руководителя организации.

3.6. Требовать от директора организации и руководителей структурных подразделений организации оказания содействия в исполнении главным бухгалтером обязанностей и прав, предусмотренных настоящей должностной инструкцией.

3.7. Взаимодействовать:

- с руководителями всех структурных подразделений по вопросам финансово-хозяйственной деятельности организации.
- с отделом кадров — по вопросам подбора, приема, увольнения, перемещения материально-ответственных лиц и работников возглавляемого им структурного подразделения.

4. Ответственность

Главный бухгалтер несет ответственность в следующих случаях:

4.1. За ненадлежащее исполнение или неисполнение своих должностных обязанностей, предусмотренных настоящей должностной инструкцией, — в пределах, установленных трудовым законодательством РФ.

4.2. За правонарушения, совершенные в процессе своей деятельности, — в пределах, установленных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством РФ.

4.3. За причинение материального ущерба организации — в пределах, установленных действующим трудовым и гражданским законодательством РФ.

9.3. Порядок приема-передачи дел главного бухгалтера

При освобождении главного бухгалтера дела сдаются вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего — работнику, назначенному приказом руководителя организации), одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем предприятия.

Приемо-сдаточный акт составляется в двух экземплярах, из которых первый остается на предприятии, второй — у передающего дела.

Акт приема-сдачи дел главным бухгалтером рекомендуется составлять по следующей схеме, представленной на рис. 9.

1. Состояние организации работы бухгалтерии

В этом разделе указывается:

- установленный штат бухгалтерии, его укомплектованность;
- наличие у работников бухгалтерии должностных инструкций;
- состояние работы по повышению квалификации работников бухгалтерии;
- наличие основных инструктивных материалов по бухгалтерскому учету и отчетности;

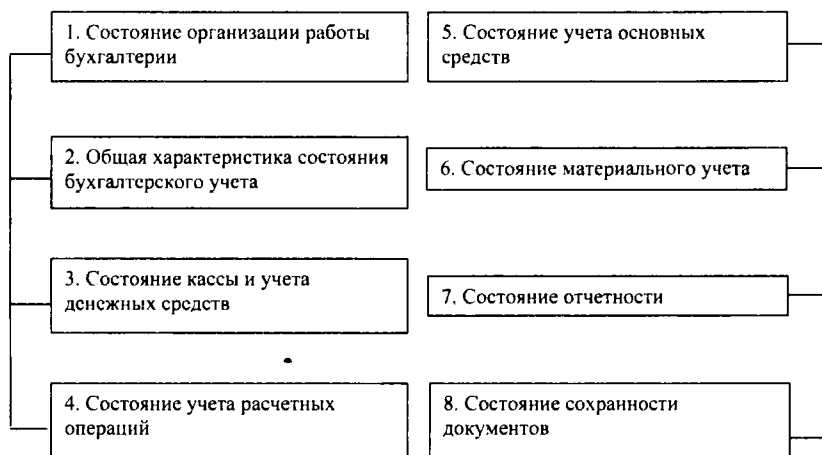


Рис. 9. Структура акта приема-сдачи дел главного бухгалтера

- обеспеченность бухгалтерскими регистрами и бланками первичного учета и формами отчетности.

2. Общая характеристика состояния бухгалтерского учета

В этом разделе указывается:

- по какой программе ведется бухгалтерский учет (фирмы “1С”, “Бэст”, Инфин, корпорации “Галактика” и др.);

- состояние ведения всех регистров синтетического и аналитического учета: остаток (если имеется) по отдельным балансовым счетам (указать каким);

- состояние правильности оформления первичной документации;

- применение утвержденных типовых и специализированных форм бланков.

- правильное формирование учетной политики организации.

3. Состояние кассы и учета денежных средств

В этом разделе указывается:

- правильность зачисления на должность кассира;

- соответствие установленным требованиям оборудования комнаты кассы;

- состояние записей в кассовой книге;
- остаток наличных денег в кассе (составить отдельный акт);
- наличие других ценностей, хранящихся в кассе организации и соответствие их бухгалтерским записям;
- перечень всех счетов денежных средств организации с указанием их номеров, открытых в банках;
- остатки денежных средств на каждом счету согласно выпискам банка, сверенным с данными учета;
- наличие чековых книжек, номера использованных чеков.

4. Состояние учета расчетных операций

В этом разделе указывается:

- реальность дебиторской и кредиторской задолженностей;
- наличие просроченной и безнадежной дебиторской задолженности с указанием виновных лиц;
- наличие задолженности по перечислению налогов в бюджет;
- просроченной кредиторской задолженности;
- наличие актов сверки взаимных расчетов, с указанием на какую дату урегулированы расхождения;
- состояние задолженности по ссудам банка по срокам погашения;
- наличие утвержденного штатного расписания;
- допущенные отклонения по должностям и окладам от утвержденного штатного расписания;
- наличие суммы задолженности по оплате труда работникам штатного и нештатного персонала.

5. Состояние учета основных средств

В этом разделе указывается:

- срок проведения последней годовой инвентаризации имущества;
- полнота и качество проведения инвентаризации;
- наличие инвентаризационных описей, в каком виде и у кого они хранятся;
- наличие договоров о полной материальной ответственности у материально ответственных лиц.

6. Состояние материального учета

В этом разделе указывается:

- состояние ведения складского учета (наличие количественно-суммовых карточек по каждой позиции материальных ценностей);
- соответствие суммы по счету 10 "Материалы" суммам по оборотным ведомостям в разрезе отдельных субъектов.

7. Состояние отчетности

В этом разделе указывается:

- были ли нарушения сроков сдачи бухгалтерской и налоговой отчетности. Какие начислялись штрафные санкции по этим нарушениям;
- какие применяются формы отчетности (типовые или разработанные в организации).

8. Состояние сохранности документов

В этом разделе указывается:

- наличие номенклатуры дел;
- соблюдение сроков хранения документов;
- было ли списание документов сроком хранения менее 5 лет;
- наличие архивной комнаты в организации и приказа по ответственному лицу за правильность ведения учета документов, сданных в архивную комнату.

9.4. Должностная инструкция заместителя главного бухгалтера

1. Общие положения

1.1. Заместитель главного бухгалтера относится к категории специалистов, принимается на работу и увольняется с нее приказом руководителя организации по представлению главного бухгалтера.

1.2. Заместитель главного бухгалтера непосредственно подчиняется главному бухгалтеру.

1.3. В своей деятельности заместитель главного бухгалтера руководствуется:

- законодательными и нормативными документами, регламентирующими вопросы бухгалтерского учета и отчетности;
- методическими материалами, касающимися соответствующих вопросов;
- уставом организации;
- правилами внутреннего трудового распорядка;
- приказами и распоряжениями руководителя, начальника отдела — главного бухгалтера;
- настоящей должностной инструкцией.

1.4. Заместитель главного бухгалтера должен знать:

- законодательные акты, постановления, распоряжения, приказы, руководящие, методические и нормативные материалы по организации бухгалтерского учета обязательств и хозяйственных операций, а также составлению отчетности;
- формы и методы бухгалтерского учета в организации;
- план счетов бухгалтерского учета;
- организацию документооборота по участкам бухгалтерского учета;
- порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с расчетами за оказанные услуги и движение денежных средств;
- методы экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации;
- правила эксплуатации вычислительной техники;
- экономику, организацию труда и управления;
- рыночные методы хозяйствования;
- законодательство о труде;
- правила и нормы охраны труда;
- правила внутреннего трудового распорядка.

1.5. Во время отсутствия заместителя главного бухгалтера его обязанности исполняет в установленном порядке назначаемый заместитель, несущий полную ответственность за надлежащее исполнение возложенных на него обязанностей.

2. Функции

На заместителя главного бухгалтера возлагаются следующие функции:

2.1. Контроль за ведением бухгалтерского учета расчетов за оказанные услуги, движением денежных средств на валютных и рублевых счетах, составлением бухгалтерской документации для формирования бухгалтерской отчетности.

2.2. Формирование и своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской информации о состоянии расчетов за оказанные услуги, платежеспособности организации.

2.3. Разработка прогрессивных форм и методов ведения бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники и бухгалтерских компьютерных программ.

2.4. Методическая помощь сотрудникам организации по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа.

3. Должностные обязанности

Для выполнения возложенных на него функций заместитель главного бухгалтера обязан:

3.1. Осуществлять контроль за работой по ведению бухгалтерского учета обязательств и хозяйственных операций (реализация услуг, расчетов с поставщиками и заказчиками за оказанные услуги, движение денежных средств на валютных и рублевых счетах).

3.2. Вести оперативный учет поступлений и платежей денежных средств, размещать свободные денежные средства на банковских депозитных вкладах, составлять ежемесячные оперативные данные о движении денежных средств по транзитным и текущим счетам предприятия.

3.3. Участвовать в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов.

3.4. По согласованию с главным бухгалтером и с разрешения руководителя предоставлять кредиторам, инвесторам, аудиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности со-

поставимую и достоверную бухгалтерскую информацию о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами. Осуществлять переписку с партнерами, готовить необходимую информацию по вопросам, касающимся взаиморасчетов.

3.5. Осуществлять учет расчетов по возвратному налогу.

3.6. Участвовать в определении содержания основных приемов и методов ведения учета и технологии обработки бухгалтерской информации.

3.7. Готовить данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности.

3.8. Следить за сохранностью бухгалтерских документов, оформлять их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив.

3.9. Участвовать в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутрихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота, в разработке и внедрении прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета на основе применения современных средств вычислительной техники, в проведении инвентаризаций денежных средств и товарно-материальных ценностей.

3.10. Выполнять работы по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, вносить изменения в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных.

3.11. Участвовать в формировании постановки задач либо отдельных их этапов, решаемых с помощью вычислительной техники, определять возможность использования готовых проектов, алгоритмов, пакетов прикладных программ, позволяющих создавать обоснованные системы обработки бухгалтерской информации.

4. Права

Заместитель главного бухгалтера имеет право:

4.1. Знакомиться с проектами решений руководства предприятия, касающимися его деятельности.

4.2. Вносить на рассмотрение руководства предложения по совершенствованию работы, связанной с обязанностями, предусмотренными настоящей инструкцией.

4.3. Получать от руководителей отделов, специалистов предприятия информацию и документы по вопросам, входящим в его компетенцию.

4.4. Требовать от руководства предприятия оказания содействия при исполнении своих должностных обязанностей и прав.

4.5. Привлекать специалистов организации для решения возложенных на него обязанностей (если это предусмотрено положениями об отделах, если нет — с разрешения начальника отдела).

4.6. Докладывать главному бухгалтеру обо всех выявленных недостатках в пределах своей компетенции.

5. Ответственность

Заместитель главного бухгалтера несет ответственность:

5.1. За неисполнение (ненадлежащее исполнение) своих должностных обязанностей, предусмотренных настоящей должностной инструкцией, в пределах, определенных действующим трудовым законодательством Российской Федерации.

5.2. За совершенные в процессе осуществления своей деятельности правонарушения — в пределах, определенных действующими административным, уголовным и гражданским законодательством РФ.

5.3. За причинение материального ущерба — в пределах, определенных действующим трудовым, уголовным и гражданским законодательством РФ.

6. Взаимоотношения, связи по должности

Примечание. Данный раздел представляется дополнительно к настоящей инструкции для применения пользователями по своему усмотрению.

Для выполнения функций и реализации прав, предусмотренных настоящей инструкцией, заместитель главного бухгалтера взаимодействует:

6.1. С руководителем, с заместителем руководителя по финансовым вопросам и персоналу, главным бухгалтером по вопросам:

- получения: приказов, распоряжений, указаний, должностной инструкции, нормативных документов, корреспонденции, относящейся к бухгалтерскому учету;
- представления: справок, сведений, информации по финансовым вопросам организации по требованию, служебных записок, отчетов и любой другой информации, вытекающей из бухгалтерского учета.

6.2. С руководителями отделов предприятия по согласованию с главным бухгалтером по вопросам:

- получения: информации, сведений, справок, служебных записок, и других документов, необходимых для осуществления бухгалтерского учета;
- представления: сведений, справок, служебных записок и другой информации, вытекающей из бухгалтерского учета.

6.3. С подчиненными работниками отдела бухгалтерского учета по вопросам:

- получения: справок, проводок, расчетов, журналов-операций и любых других документов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности;
- представления: служебных записок с указанием произвести бухгалтерские записи, справочной информации и методической помощи по осуществлению бухгалтерского учета.

6.4. С аудиторскими фирмами, с налоговыми органами по вопросам:

- получения: аудиторских отчетов по проверке состояния бухгалтерского учета, консультаций по вопросам отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, актов выездных и камеральных проверок налоговых органов, решений по ним, требований по встречным проверкам;
- представления: всех бухгалтерских документов, необходимых для проверок, разъяснений по отражению в учете финансово-хозяйственных операций.

9.5. Должностная инструкция старшего бухгалтера

1. Общие положения

1.1. Старший бухгалтер относится к категории специалистов.

1.2. Старший бухгалтер назначается на должность и освобождается от нее приказом руководителя организации по представлению главного бухгалтера.

1.3. Старший бухгалтер непосредственно подчиняется главному бухгалтеру.

1.4. На время отсутствия старшего бухгалтера его права и обязанности переходят к другому должностному лицу, о чем объявляется в приказе по организации.

1.5. На должность старшего бухгалтера назначается лицо, отвечающее следующим требованиям: образование — высшее или среднее специальное, стаж аналогичной работы от года, знание компьютерных программ по ведению бухгалтерского учета.

1.6. Старший бухгалтер должен знать:

- законодательные акты, постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие, методические и нормативные материалы по организации бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций и составлению отчетности;

- формы и методы бухгалтерского учета на предприятии;
- план и корреспонденцию счетов бухгалтерского учета;
- организацию документооборота по участкам бухгалтерского учета;

- порядок документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с движением основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств.

1.7. Старший бухгалтер руководствуется в своей деятельности:

- законодательными актами РФ;
- уставом, правилами внутреннего трудового распорядка, другими нормативными актами организации;
- положением о бухгалтерии организации;

- приказами и распоряжениями руководства;
- настоящей должностной инструкцией.

2. Должностные обязанности старшего бухгалтера

Старший бухгалтер выполняет следующие должностные обязанности:

2.1. Выполняет работу по ведению бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций (учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на производство, реализации продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности; расчеты с поставщиками и заказчиками, за предоставленные услуги и т. п.).

2.2. Участвует в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рациональное использование ресурсов.

2.3. Осуществляет прием и контроль первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета и подготавливает их к счетной обработке.

2.4. Отражает на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с движением основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств.

2.5. Составляет отчетные калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг), выявляет источники образования потерь и непроизводительных расходов, подготавливает предложения по их предупреждению.

2.6. Производит начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в банковские учреждения, средств на финансирование капитальных вложений, заработной платы рабочих и служащих, других выплат и платежей, а также отчисление средств на материальное стимулирование работников организации.

2.7. Участвует в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления вну-

трихозяйственных резервов, осуществления режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота.

2.8. Участвует в проведении инвентаризации денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и платежных обязательств.

2.9. Подготавливает данные по соответствующим участкам бухгалтерского учета для составления отчетности, следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив.

2.10. Выполняет работы по формированию, ведению и хранению базы данных бухгалтерской информации, вносит изменения в справочную и нормативную информацию, используемую при обработке данных.

12.11. Выполняет отдельные служебные поручения своего непосредственного руководителя.

3. Права старшего бухгалтера

Старший бухгалтер имеет право:

3.1. Получать информацию, в том числе и конфиденциальную, в объеме, необходимом для решения поставленных задач.

3.2. Вносить предложения по совершенствованию работы, связанной с предусмотренными настоящей инструкцией обязанностями.

3.3. В пределах своей компетенции сообщать своему непосредственному руководителю о всех выявленных в процессе своей деятельности недостатках и вносить предложения по их устранению.

3.4. Запрашивать лично или по поручению главного бухгалтера от руководителей подразделений и специалистов информацию и документы, необходимые для выполнения его должностных обязанностей.

3.5. Требовать от руководства предприятия оказания содействия в исполнении своих должностных обязанностей и прав.

4. Ответственность старшего бухгалтера

Старший бухгалтер несет ответственность:

4.1. За невыполнение и/или несвоевременное, халатное выполнение своих должностных обязанностей.

4.2. За несоблюдение действующих инструкций, приказов и распоряжений по сохранению коммерческой тайны и конфиденциальной информации.

4.3. За нарушение правил внутреннего трудового распорядка, трудовой дисциплины, правил техники безопасности и противопожарной безопасности.

4.4. За правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности — в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством Российской Федерации.

4.5. За причинение материального ущерба — в пределах, определенных действующим трудовым и гражданским законодательством РФ.

9.6. Должностная инструкция бухгалтера-кассира

1. Общие положения

1.1. Бухгалтер-кассир относится к категории специалистов.

1.2. Бухгалтер-кассир назначается на должность и освобождается от нее приказом руководителя организации по представлению главного бухгалтера.

1.3. Бухгалтер-кассир непосредственно подчиняется главному бухгалтеру.

1.4. На время отсутствия бухгалтера-кассира его права и обязанности переходят к другому должностному лицу, о чем объявляется в приказе по организации.

1.5. На должность бухгалтера-кассира назначается лицо, отвечающее следующим требованиям: образование — высшее или среднее специальное, стаж аналогичной работы от полугода.

1.6. Бухгалтер-кассир должен знать:

- законодательные акты, постановления, распоряжения, приказы, другие руководящие, методические и нормативные материалы по организации учета денежных средств и заработной платы;

- порядок ведения кассовых операций, принятый в РФ;
- специальные компьютерные программы, предназначенных для работы, включая электронную систему “банк-клиент”.

1.7. Бухгалтер-кассир руководствуется в своей деятельности:

- законодательными актами РФ;
- уставом, правилами внутреннего трудового распорядка, другими нормативными актами организации;
- положением о бухгалтерии организации;
- приказами и распоряжениями руководства;
- настоящей должностной инструкцией.

2. Должностные обязанности бухгалтера-кассира

Бухгалтер-кассир выполняет следующие должностные обязанности:

2.1. Осуществляет прием наличных денежных средств в кассу организации с одновременным занесением информации в компьютерную базу данных.

2.2. Выдает наличные денежные средства подотчетным лицам на основании расходных кассовых ордеров, подписанных главным бухгалтером и руководителем организации с одновременным занесением информации в компьютерную базу данных.

2.3. Контролирует соблюдение лимита остатка денежных средств в кассе.

2.4. Сдает наличную выручку в банк.

2.5. Получает наличные денежные средства по чеку в банке.

2.6. Ежедневно ведет кассовую книгу и оформляет первичные кассовые документы в соответствии с порядком ведения кассовых операций в РФ.

2.7. Готовит платежные поручения и отправляет их в банки по системе “банк-клиент”.

2.8. Обменивается корреспонденцией с банками: предоставляет в банки информацию, предусмотренную законодательством (кассовые планы, заявления на утверждение лимита остатка наличных средств в кассе, подтверждение остатков на расчетных счетах и т. п.); получает необходимые предприятию справки, письма, подтверждения.

3. Права бухгалтера-кассира

Бухгалтер-кассир имеет право:

3.1. Принимать решения в рамках своей компетенции.

3.2. Получать информацию, в том числе и конфиденциальную, в объеме, необходимом для решения поставленных задач.

3.2. Вносить предложения по совершенствованию работы, связанной с предусмотренными настоящей инструкцией обязанностями.

3.3. В пределах своей компетенции сообщать своему непосредственному руководителю о всех выявленных в процессе своей деятельности недостатках и вносить предложения по их устранению.

3.4. Запрашивать лично или по поручению главного бухгалтера от руководителей подразделений и специалистов информацию и документы, необходимые для выполнения его должностных обязанностей.

3.5. Требовать от руководства предприятия оказания содействия в исполнении своих должностных обязанностей и прав.

4. Ответственность бухгалтера-кассира

Бухгалтер-кассир несет ответственность:

4.1. За невыполнение и/или несвоевременное, халатное выполнение своих должностных обязанностей.

4.2. За несоблюдение действующих инструкций, приказов и распоряжений по сохранению коммерческой тайны и конфиденциальной информации.

4.3. За нарушение правил внутреннего трудового распорядка, трудовой дисциплины, правил техники безопасности и противопожарной безопасности.

4.4. За правонарушения, совершенные в процессе осуществления своей деятельности — в пределах, определенных действующим административным, уголовным и гражданским законодательством Российской Федерации.

4.5. За причинение материального ущерба — в пределах, определенных действующим трудовым и гражданским законодательством Российской Федерации.

9.7. Порядок временного замещения бухгалтера-кассира

Если в организации есть в штате сотрудник, с которым еще при приеме его на работу имелась договоренность о том, что он будет замещать кассира по мере необходимости, и заранее обговорили это условие в его трудовом контракте, тогда на него издается приказ о совмещении.

Если же заранее не предусмотрели, на кого перекладывать обязанности кассира, нужно определиться с такой кандидатурой в момент подачи от кассира заявления на уход в отпуск. Это может быть кто-то из бухгалтерии, в том числе и сам главный бухгалтер. При желании временно заменить бухгалтера-кассира может и руководитель; с 2012 г. это разрешено п. 1.6 Положения о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации от 12 октября 2011 г. № 373-П (далее — Положение № 373-П).

В этом случае необходимо оформить совмещение должностей.

Оформление дополнительного соглашения с замещающим кассира работником. Сотрудник, который будет временно выполнять обязанности кассира, должен на это письменно согласиться. Таковы требования ч. 3 ст. 60.2 Трудового кодекса РФ (далее — ТК РФ). Дополнительная нагрузка означает изменение существенных условий труда, поэтому необходимо подписать с работником соглашение к трудовому договору (ст. 72 НК РФ). В нем закрепляется перечень дополнительных функций, период их выполнения и размер доплаты (ст. 151 ТК РФ). Подобный бонус может составлять какой-то процент от оклада уходящего в отпуск кассира, либо можно назначить за время замещения фиксированную сумму.

Составление приказа о совмещении должностей. При наличии письменного согласия работника на временное замещение кассира, составляется приказ о совмещении должности, в котором отражается, кто и на какой срок будет замещать штатного

кассира, размер доплаты, порядок приема-передачи дел и ревизии кассы. На приказе должны быть подписи, удостоверяющие ознакомление с данным документом самого кассира и того, кто будет временно исполнять его функции, а также главного бухгалтера (приложение 8).

Заключение договора о материальной ответственности с временным кассиром. Необходимо заметить, что в новом Положении № 373-П заключать договор о полной индивидуальной материальной ответственности как с кассиром, так и с замещающим его работником необязательно. Однако в случае передачи кассы без этого документа организация не сможет взыскать с них полную сумму ущерба. Возместить удастся лишь в пределах среднемесячного заработка провинившегося (ст. 241 ТК РФ). Договор о полной материальной ответственности с временным кассиром заключается на тот срок, пока кассир будет в отпуске (приложение 9).

Передача дел уходящим в отпуск кассиром. Передача дел уходящим в отпуск кассиром замещающему лицу происходит на основании Акта о приеме-передачи кассы (приложение 10).

Кассиру в присутствии своего временного замещающего необходимо пересчитать наличные деньги и прочие ценности в кассе. Желательно, чтобы при этом был еще сторонний наблюдатель, кто-то из бухгалтерии или, например, руководитель. Результаты подобной ревизии надо зафиксировать в Акте приема-передачи дел.

Кроме того, по тому же акту кассир должен передать своему временному преемнику Журнал кассира-операциониста, Кассовую книгу, банковскую чековую книжку, а также печать, ключи от сейфа и кассовой комнаты.

Проверив рабочее состояние кассового аппарата, машинки для счета денег, сейфа и различных электрических приборов, отметку об этом надо сделать в акте, затем поставить подписи кассира и замещающего его работника. Главный бухгалтер должен утвердить данный документ.

К акту приема-передачи дел можно приложить Акт об инвентаризации денежных средств по форме № ИНВ-15. Такой документ зафиксировывает, что на момент сдачи кассы преемнику недостачи не было, но тогда ревизию кассы надо провести по всем правилам и создать для этого специальную инвентаризационную комиссию. Хотя в случае замены кассира на время его отпуска инвентаризация необязательна, а согласно пункту 1.11 Положения № 373-П организация сама для себя определяет, когда проводить ревизию кассы.

Вопросы для самоконтроля

1. В каких нормативных документах определены должностные обязанности работников бухгалтерии?
2. Кто может быть зачислен на должность главного бухгалтера организации?
3. Кем назначается лицо на должность главного бухгалтера?
4. Назовите основные должностные обязанности главного бухгалтера.
5. Какие имеет права главный бухгалтер?
6. В каких случаях главный бухгалтер несет административную, уголовную ответственность.
7. Какой установлен порядок приема-передачи дел главного бухгалтера.
8. Кто может быть назначен на должность заместителя главного бухгалтера?
9. Какие функции выполняет зам. главного бухгалтера?
10. Какими правами обладает зам. главного бухгалтера?
11. Какую ответственность несет зам. главного бухгалтера?
12. На какие участки бухгалтерского учета назначается старший бухгалтер?
13. Назовите основные должностные обязанности старшего бухгалтера.
14. Какие имеет права старший бухгалтер?
15. За что старший бухгалтер несет ответственность?

16. Кто может быть зачислен на должность бухгалтера-кассира?

17. Кому непосредственно подчиняется бухгалтер-кассир?

18. Какими нормативными документами должен руководствоваться бухгалтер-кассир?

19. Перечислите основные обязанности бухгалтера-кассира.

20. Какие имеет права бухгалтер-кассир?

21. Как оформляется ответственность бухгалтера-кассира?

22. Какой установлен порядок замещения бухгалтера-кассира?

Глава 10. КОДЕКС ЭТИКИ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ РОССИИ

10.1. Нормативное регулирование

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров — членов НП «ИПБ России» утвержден решением Президентского совета НП Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (Протокол № 12/12 от 12 декабря 2012 г.).

ИПБ России, являясь членом Международной федерации бухгалтеров (МФБ, International Federation of Accountants, IFAC), разделяет ее миссию в служении общественным интересам, укреплении бухгалтерской профессии во всем мире, в разработке, внедрении и соблюдении скоординированных и взаимоувязанных профессиональных стандартов.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, разработанный МФБ, устанавливает основополагающие принципы профессиональной этики бухгалтерской профессии и применяется профессиональными бухгалтерами во всем мире.

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров ИПБ России (далее — Кодекс):

- основан на Кодексе этики профессиональных бухгалтеров, разработанном МФБ в 2010 г. и вступившем в силу в 2011 г.;
- не противоречит законодательству РФ;
- не противоречит принятой в марте 2012 г. Советом по аудиторской деятельности новой редакции Кодекса этики аудиторов, которая вступила в силу с 1 января 2013 г.

Настоящий Кодекс — свод правил поведения, обязательных для профессиональных бухгалтеров — членов ИПБ России при

осуществлении ими профессиональной деятельности. Преднамеренное несоблюдение членом ИПБ России таких норм может повлечь проведение внешней проверки его поведения и в случае выявления нарушений этических норм введение санкций вплоть до исключения из членов ИПБ России.

Положения настоящего Кодекса являются базовыми, поскольку не представляется возможным ввести этические требования, распространяющиеся на все ситуации и обстоятельства, с которыми могут столкнуться профессиональные бухгалтеры в своей работе.

Отличительной особенностью профессионального бухгалтера как специалиста является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность профессионального бухгалтера не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного заказчика услуг или работодателя. Действуя в общественных интересах, профессиональный бухгалтер должен соблюдать и подчиняться требованиям профессиональной этики.

10.2. Структура Кодекса этики

Настоящий Кодекс имеет следующую структуру:

Раздел 1 “Основные принципы этики и концептуальный подход к их соблюдению”, в котором приведены основные принципы профессиональной этики профессиональных бухгалтеров (далее — основные принципы этики) и общее руководство по их соблюдению, которое профессиональный бухгалтер должен применять:

- при выявлении угроз нарушения основных принципов этики;
- оценке значимости выявленных угроз;
- принятии мер предосторожности для устранения угроз или сведения их до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам этики не подвергается опасности.

Меры предосторожности необходимы в случаях, когда профессиональный бухгалтер принимает решение, что угрозы превосходят уровень, при котором разумное и хорошо информированное третье лицо, взвесив конкретные факты и обстоятельства, известные профессиональному бухгалтеру на момент принятия решения, может обоснованно считать, что соблюдение основных принципов этики не подвергается опасности.

Раздел 2 “Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами”, где описано, как применять концептуальный подход к соблюдению основных принципов этики в конкретных ситуациях. Данный раздел содержит также примеры мер предосторожности, уместных в отношении угроз нарушения основных принципов этики, и описание ситуаций, в которых невозможно принять достаточные меры предосторожности против угроз, и, следовательно, необходимо избегать действий или отношений, ведущих к возникновению таких угроз.

Раздел 3 “Применение принципа независимости пользователями услуг публично практикующих профессиональных бухгалтеров (аудиторов)”, в котором описано применение принципа независимости к взаимоотношениям между публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги, и заказчиком этих услуг, угрозы независимости и меры предосторожности, применяемые для устранения возникающих угроз.

Раздел 4 “Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики профессиональными бухгалтерами, работающими в организациях”, в котором описано, как концептуальная основа, содержащаяся в разделе 1, применяется в определенных ситуациях к профессиональным бухгалтерам, работающим в организациях.

Требования профессиональной этики, содержащиеся в настоящем Кодексе, применимы во всех случаях при оказании бухгалтерами профессиональных услуг, если настоящим Кодексом не предусмотрено иное.

10.3. Основные принципы этики

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать следующие основные принципы этики:

- а) честность;
- б) объективность;
- в) профессиональная компетентность и должная тщательность;
- г) конфиденциальность;
- д) профессиональное поведение.

Честность. Профессиональный бухгалтер должен действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых отношениях. Принцип честности также предполагает справедливое ведение дел и правдивость.

Профессиональный бухгалтер не должен сознательно быть связан с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать:

- а) что указанная информация содержит в существенном отношении неверные или вводящие в заблуждение утверждения;
- б) указанная информация содержит необдуманные (опрометчивые) заявления или информацию;
- в) в указанной информации пропущены или неясно изложены необходимые данные там, где пропуски или неясности могут вводить в заблуждение.

В случаях, когда профессиональному бухгалтеру становится известно, что существует такая связь с указанной информацией, он должен принять меры для устранения этой связи.

Объективность. Профессиональный бухгалтер не должен допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов либо другие лица влияли на объективность его профессиональных суждений.

Профессиональный бухгалтер может оказаться в ситуации, которая может навредить его объективности. Профессиональному бухгалтеру следует избегать отношений, которые могут исказить или повлиять на его профессиональные суждения.

Профессиональная компетентность и должная тщательность. Соблюдение принципа профессиональной компетент-

ности и должной тщательности обязывает профессионального бухгалтера:

а) постоянно поддерживать знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление заказчикам услуг и работодателям квалифицированных профессиональных услуг;

б) действовать добросовестно в соответствии с применимыми профессиональными стандартами при оказании профессиональных услуг.

Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Профессиональная компетентность обеспечивается в два этапа:

а) достижение должного уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание должного уровня профессиональной компетентности.

Поддержание должного уровня профессиональной компетентности требует постоянной осведомленности и понимания соответствующих технических, профессиональных и деловых достижений. Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие профессиональному бухгалтеру компетентно работать в профессиональной среде.

Под добросовестностью понимается обязанность профессионального бухгалтера действовать в соответствии с требованиями задания (договора), внимательно, тщательно и своевременно.

Профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные меры для того, чтобы лица, работающие под его началом, в профессиональном качестве имели надлежащую подготовку и надзор (контроль).

В случаях, когда это уместно, профессиональный бухгалтер должен ставить заказчиков услуг, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг в известность об ограничениях, присущих этим услугам.

Конфиденциальность. Соблюдение принципа конфиденциальности обязывает профессионального бухгалтера:

а) обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать эту информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими и конкретными полномочиями, за исключением случаев, когда профессиональный бухгалтер имеет законное или профессиональное право либо обязанность раскрыть такую информацию;

б) не использовать конфиденциальную информацию, полученную в результате профессиональных или деловых отношений, для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность вне профессиональной среды, помня об опасности непреднамеренного разглашения информации лицам, с которыми он находится в тесных деловых отношениях или близком родстве.

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным заказчиком услуг или работодателем.

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать конфиденциальность информации внутри своей организации и в организации заказчика услуг.

Профессиональный бухгалтер должен предпринять разумные меры, чтобы лица, работающие под его началом в профессиональном качестве, и лица, от которых он получает консультации или помощь, с должным уважением относились к его обязанности соблюдать конфиденциальность информации.

Необходимость соблюдать конфиденциальность сохраняется после окончания отношений между профессиональным бухгалтером и заказчиком услуг или работодателем. Меняя место работы или приступая к работе с новым заказчиком услуг, профессиональный бухгалтер имеет право использовать предыдущий опыт. Однако профессиональный бухгалтер не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, собранную или полученную ранее в результате профессиональных или деловых отношений.

В следующих обстоятельствах от профессионального бухгалтера требуется или может потребоваться раскрытие конфиденциальной информации, либо такое раскрытие может быть уместным:

а) раскрытие разрешено законодательством или санкционировано заказчиком услуг или работодателем;

б) раскрытие требуется законодательством, например:

- при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства;

- при сообщении уполномоченным государственным органам ставших известными профессиональному бухгалтеру фактов нарушения законодательства;

в) раскрытие является профессиональной обязанностью или правом (если это не запрещено законодательством):

- при обзорной проверке качества работы, проводимой ИПБ России или уполномоченным органом;

- при ответе на запрос (или в ходе расследования) ИПБ России или уполномоченного государственного органа;

- при защите профессиональным бухгалтером своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства.

При принятии решения о возможности раскрытия конфиденциальной информации профессиональный бухгалтер должен учитывать:

а) будет ли нанесён ущерб интересам какой-либо из сторон, включая третьи стороны, интересы которых также могут быть затронуты, при наличии разрешения заказчика услуг или работодателя на раскрытие информации;

б) является ли соответствующая информация известной и в разумной степени обоснованной. В ситуации, когда имеют место неподтвержденные факты, неполная информация либо необоснованные выводы, должно быть использовано профессиональное суждение для определения, в каком виде раскрывать информацию (если ее необходимо раскрывать);

в) характер предполагаемого сообщения и стороны, которым планируется передача информации;

г) являются ли стороны, которым планируется передача информации, надлежащими получателями информации.

Профессиональное поведение. Соблюдение принципа профессионального поведения обязывает профессионального бухгалтера исполнять требования применимых нормативных правовых актов и избегать действий, о которых профессиональный бухгалтер знает или должен знать, что они могут дискредитировать профессию. Это включает действия, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, взвесив все конкретные факты и обстоятельства, известные профессиональному бухгалтеру, вероятнее всего сочло бы их негативно влияющими на репутацию профессии.

При предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг профессиональный бухгалтер не должен дискредитировать профессию. Профессиональный бухгалтер должен быть честным, правдивым и не должен:

а) делать заявления, преувеличивающие уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и приобретенный опыт;

б) давать пренебрежительные отзывы о работе других профессиональных бухгалтеров или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других профессиональных бухгалтеров.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким нормативным документом регулируется Кодекс этики?

2. Дайте определение Кодекса этики.

3. Из каких разделов состоит Кодекс этики?

4. Назовите краткое содержание разделов Кодекса этики?

5. Перечислите основные принципы этики.

6. Охарактеризуйте принципы:

а) честность;

б) объективность;

в) профессиональная компетентность и должная тщательность;

г) конфиденциальность;

д) профессиональное поведение.

Глава 11. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

11.1. Определение формы бухгалтерского учета

С целью получения необходимых сводных показателей, характеризующих финансовое положение и результаты хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период, данные первичных документов группируются и систематизируются в различных видах учетных регистров. При этом этот процесс происходит в определенной последовательности и взаимосвязи учетных регистров вручную или с применением вычислительной техники. Все это и определяет форму бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета — порядок сочетания различных видов учетных регистров, предопределяющих методику и технику группировки и систематизации хозяйственных операций, связь синтетического и аналитического учета, технологию и организацию учетного процесса.

Прогрессивной считается такая форма, которая обеспечивает своевременное и полное получение экономических показателей для управления деятельностью предприятия, повышает производительность труда счетных работников при обработке первичных данных, сокращает количество ошибок при регистрации и обобщении данных. При этом должны обеспечиваться минимальные затраты труда и средств на ведение учета.

11.2. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

В настоящее время одним из основных перспективных направлений является внедрение автоматизированной формы бухгалтерского учета на базе персональных компьютеров.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета строится на тех же методических принципах, что и ручной учет. Однако она имеет свои специфические особенности, связанные с технологией регистрации, накопления и обработки учетных данных и формированием бухгалтерской отчетности.

Существуют следующие фундаментальные различия между автоматизированной и ручной формами учета:

1) однократная регистрация первичной информации, при которой любые данные вводятся однократно, но многократно используются за счет возможности автоматизации процедур преобразования и группирования их компьютером в соответствии с указаниями пользователя;

2) унифицированный способ обобщения учетной информации. При автоматизированной форме учета бухгалтерский счет является универсальным и достаточным регистром для обобщения учетной информации, позволяющим отказаться от каких-либо других накопительных регистров. Все остальные учетные регистры, присущие ручному учету, формируются программой автоматически на основе используемых в данной системе автоматизации моделей системы счетов, системы записей на счетах аналитического учета, учетного цикла, технологии получения и способов представления выходной информации. Таким образом, функции ручного переноса хозяйственных операций из одного регистра в другой в целях накопления и систематизации бухгалтерских записей отпадают. Старые формы регистров заменяются новыми. Изменяется материальная основа, структура, форма учетных регистров. Они становятся более компактными и удобными для обзора на экране монитора, при печати. Вводится технология работы с интерактивными регистрами-отчетами;

3) неограниченная аналитичность учета. При автоматизированной форме учета отсутствуют принципиальные ограничения на возможность получения любой аналитической информации, в любом разрезе, с любой степенью обобщения, за любой период времени, в течение которого накапливаются учетные данные. Это обеспечивается за счет возможности автоматической

обработки данных быстродействующими компьютерами и хранения информации всех учетных периодов в единой, интегрированной базе данных;

4) встроенные бухгалтерские знания. В автоматизированную форму учета встраиваются правила формирования тех или иных проводок по хозяйственным ситуациям, т. е. форма бухгалтерского учета наполняется специфическими бухгалтерскими знаниями, которые определяют учетную политику предприятия. Это автоматизирует наиболее творческую процедуру реконструкции данных о хозяйственных операциях, отраженных в первичных документах, в бухгалтерские записи, а также гарантирует единообразие отображения однотипных операций. Кроме того, работа по идентификации большинства хозяйственных операций может быть передана менее квалифицированному учетному персоналу. Высококвалифицированные работники (главный бухгалтер, его заместитель или старший бухгалтер) контролируют этот процесс, а также принимают непосредственное участие в адаптации базы бухгалтерских знаний к специфике предприятия;

5) автоматизация регламентных процедур закрытия месяца и отчетного периода. Возможность по запросу рассчитать итоги оборотов и сальдо по счетам, выполнить процедуры закрытия отчетного периода, формировать внутренние отчеты и внешнюю отчетность, позволяют бухгалтеру в каждый момент времени контролировать важнейшие финансовые показатели работы предприятия, а также моделировать финансовые результаты в зависимости от варианта проведения той или иной хозяйственной операции;

6) повышение достоверности учетных данных. При обработке и обобщении учетных данных арифметические ошибки исключаются, так как все вычисления выполняются на основе встроенных алгоритмов. Ошибки могут появиться только при вводе данных или неверной технологии эксплуатации компьютерной системы. Однако внесение исправлений в исходные данные в рамках отчетного периода не представляет сложности, так

как все данные отчетного периода доступны для исправления, а итоги могут быть пересчитаны в любой момент. Ограничения накладываются только на полномочия лиц, выполняющих эти корректировки. Концептуальная модель обработки данных в автоматизированной форме бухгалтерского учета представлена на нижеприведенной схеме (рис. 10).

В настоящее время на отечественном рынке появилось значительное количество программ по автоматизации бухгалтерского учета. Наиболее распространенными из них являются: 1С: Бухгалтерия, Инфо-бухгалтер, Турбо-бухгалтер, Парус, БЭСТ, Инфин-бухгалтер, Галактика и др.

Все указанные программы отвечают требованиям автоматизированной формы бухгалтерского учета.

Необходимо иметь в виду, что каждая программа ориентирована на определенный уровень организации бухгалтерского учета, этап его развития и не в последнюю очередь на профессиональный статус подготовки бухгалтера.

Вопрос о выборе программы автоматизации бухгалтерского учета для конкретного предприятия является одним из важнейших в технике учета, так как от применения наиболее рациональной компьютерной программы зависит возможность упрощения и удешевления ведения учета, повышения аналитичности и оперативности получения данных для управления предприятием.

11.3. Автоматизированное рабочее место бухгалтера

Автоматизированное рабочее место бухгалтера (АРМ бухгалтера) — это рабочее место бухгалтера, оснащенное персональным компьютером и пакетами прикладных программ, позволяющими выполнять возложенные на него профессиональные функции.

Как и при ручной технологии организации учетных работ, бухгалтер несет полную персональную ответственность за весь учетный процесс, но, продолжая выполнять традицион-

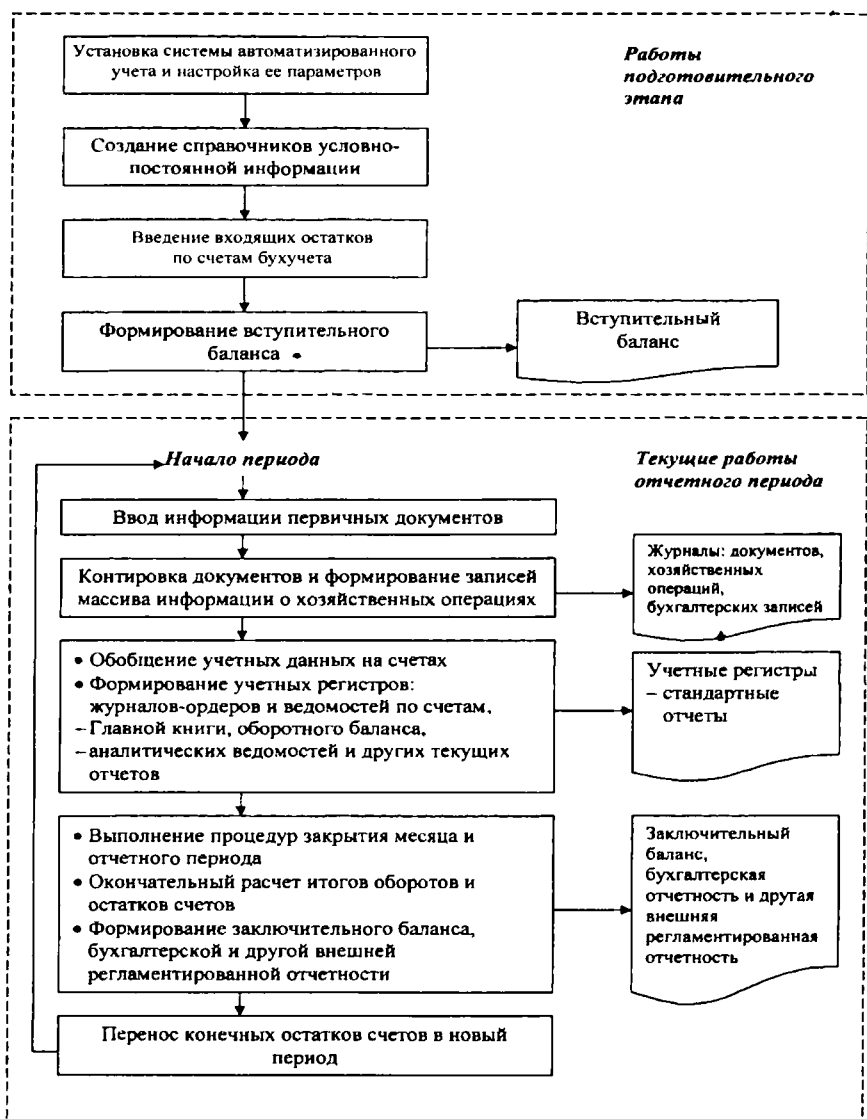


Рис. 10. Концептуальная модель автоматизированной формы бухгалтерского учета

ные функции, он выступает и в функции оператора компьютера, становясь непосредственным участником процесса автоматизированной обработки информации. При этом бухгалтер может активно вмешиваться в процесс решения задач обработки данных, самостоятельно формируя информацию, позволяющую принимать обоснованные решения.

Компьютер становится повседневным орудием труда учетного работника, органично вписываясь в технологию его работы. При этом акцент переносится с формально-логических аспектов обработки информации на процесс принятия решений. Такая технология сокращает поток бумажных носителей, снижает трудоемкость выполняемых работ, повышает профессиональный уровень работников и комфортность условий их работы.

АРМ бухгалтера помимо персональной ЭВМ включает четыре основные компоненты:

- комплекс программ для обработки учетной информации;
- обучающую систему (гипертекстовую систему документации для пользователя; интегрированную систему подсказок; систему закладок, указателей и справок; систему примеров, систему контроля и обнаружения ошибок);
- сервисные средства настройки АРМ (алгоритмов расчетов, бухгалтерских и технологических параметров, устройств — принтера, модема, сканера, эргономики экранных форм и т. д.) и эксплуатации АРМ (классификаторы, генератор отчетных форм, администратор баз данных, инструментарий приема/передачи данных по каналам связи, копирования и сохранности данных, мониторинг-контроль за работой конкретных пользователей, часы, калькулятор);
- методическую и правовую поддержку АРМ.

Кроме этого, АРМ комплектуется документацией и методическими материалами по применению программ, а также регламентами выполнения работ по обработке информации. Конкретная насыщенность каждой из компонент определяется теми задачами, которые решаются на данном месте.

АРМ в бухгалтерии могут функционировать автономно или в составе компьютерной сети. При автономном режиме работы АРМ создаются для решения отдельных функциональных задач и не могут оперативно использовать всю информационную базу экономического объекта, а обмен информацией между различными АРМ выполняется с помощью машинных носителей. Работа на базе компьютерных сетей позволяет организовать обмен данными между АРМ по каналам связи, объединить информационное пространство объекта управления и организовать доступ к нему любого работника в пределах его полномочий. Каждое АРМ рассматривается как самостоятельная подсистема, а вместе они составляют единое целое. При этом главный бухгалтер имеет возможность руководить процессом решения функциональных задач и интегрировать результаты работы отдельных бухгалтеров, оперативно получая обобщенную информацию для составления сводных отчетов и принятия решений. В то же время сохраняется возможность автономной работы каждого из бухгалтеров.

АРМ бухгалтера организуется по функциональному признаку и охватывает участки, приведенные на рис. 11: учет основных средств (АРМ-УОС), учет материальных ценностей (АРМ-УМЦ), учет труда и заработной платы (АРМ-УТЗП), учет готовой продукции и ее реализации (АРМ-УГПР), учет финансово-расчетных операций (АРМ-УФРО), сводный учет и составление отчетности (АРМ-баланс) и другие формы отчетности.

Из рис. 11 видно, что все АРМ связаны с базой данных центрального сервера. Информационная связь АРМ показана пунктирной линией (передача файла бухгалтерских записей) для ведения АРМ-УФРО и АРМ-баланса и другие формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В зависимости от объема работ и общего числа компьютеров на одном рабочем месте могут решаться задачи нескольких разделов учета. Возможен и другой вариант, когда один раздел учета будет распределен между несколькими рабочими местами. Например, расчеты по заработной плате могут быть распре-

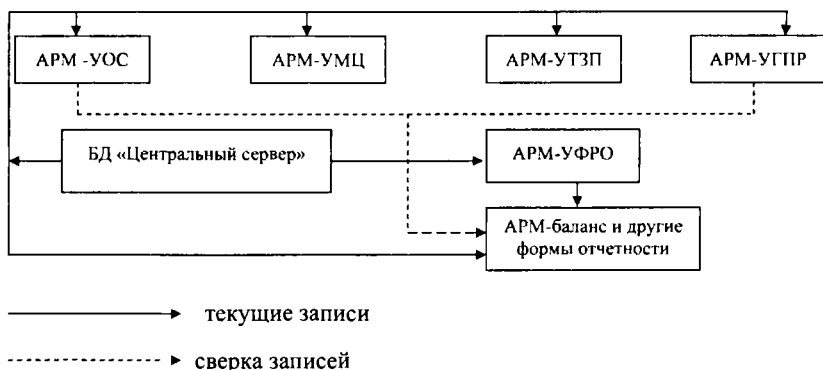


Рис. 11. АРМ бухгалтера при сетевой обработке информации

делены по нескольким рабочим местам, на каждом из которых выполняется обработка данных одного подразделения (цеха, бригады и т. п.).

Дальнейшее совершенствование автоматизированной обработки информации должно проходить в углублении интегрированной технологии, позволяющей решать задачи бухгалтерского (финансового) и управленческого учета, налогового учета, экономического анализа, внутреннего и внешнего аудита в условиях создания единой базы данных автоматизированной системы управления хозяйствующего субъекта.

В этом случае бухгалтерский учет выступает в качестве отдельной подсистемы.

Внедрение АРМ позволяет использовать безбумажную технологию бухгалтерского учета. Например, нет надобности в ежемесячной распечатке большинства учетных регистров, их можно просматривать на дисплее.

На взгляд автора, в условиях функционирования АРМ форму бухгалтерского учета необходимо называть “электронной”.

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение формы бухгалтерского учета.

2. Назовите виды прогрессивных форм бухгалтерского учета, применяемых в настоящее время.

3. Назовите основные отличия автоматизированной формы от форм ручного ведения бухгалтерского учета.

4. Приведите краткую характеристику особенностей технологического процесса ведения автоматизированной формы бухгалтерского учета.

5. Раскройте концептуальную модель автоматизированной формы бухгалтерского учета.

6. Назовите классификацию отчетов, получаемых в автоматизированной форме бухгалтерского учета.

7. Что представляет из себя автоматизированное рабочее место бухгалтера (АРМ бухгалтера)?

8. Назовите типовые АРМ бухгалтера.

9. Из каких компонентов состоит АРМ бухгалтера?

10. В какой среде могут функционировать АРМ бухгалтера?

11. В чем различия функционирования АРМ бухгалтера автономной и компьютерной сети?

12. Какое имеет значение подсистема "Бухгалтерский учет" в составе автоматизированной информационной системы управления хозяйствующего субъекта?

Глава 12. ФОРМЫ УЧЕТА НА СУБЪЕКТАХ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

12.1. Нормативное регулирование

На основании Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н, малое предприятие ведет бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Законом “О бухгалтерском учете”, Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Малому предприятию с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и незначительным количеством хозяйственных операций (как правило, не более ста в месяц) рекомендуется применение упрощенной формы бухгалтерского учета.

Упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись:

- по простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);
- форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

12.2. Простая форма учета

Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридца-

ти в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1.

Наряду с Книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками по подоходному налогу с бюджетом малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

Книга (форма № К-1) является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Малое предприятие может вести Книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операций по счетам), или в форме Книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также отпечатком печати малого предприятия.

Книга открывается записями сумм остатков на начало года (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются.

Затем в графе "Содержание операций" записывается месяц и в хронологической последовательности позиционным спо-

сбором на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе “Сумма”, отражаются методом двойной записи одновременно по графам “Дебет” и “Кредит” счетов учета соответствующих видов имущества и источников их приобретения.

В течение месяца на счете 20 “Основное производство” в графе “Затраты на производство — дебет” собираются затраты на производство продукции (работ, услуг). По завершении месяца данные затраты в сумме, приходящейся на реализованную в течение месяца продукцию (работы, услуги), списываются в дебет счета 90 “Продажи”, с отражением соответственно в графах Книги “Затраты на производство — кредит” и “Реализация — дебет”, при этом в графе Книги “Содержание операции” делается запись: “Списаны затраты на производство реализованной продукции”.

Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) выявляется как разница между оборотом, показанным по графе “Реализация — кредит”, и оборотом по графе “Реализация — дебет”.

Выявленный результат отражается в Книге отдельной строкой:

- в графе “Содержание операции” делается запись “Финансовый результат за месяц”;

- в графах “Сумма”, “Реализация — дебет” (если получена прибыль) и “Прибыль и ее использование — кредит” или “Реализация — кредит” (если получен убыток) и “Прибыль и ее использование — дебет” показывается сумма финансового результата за месяц.

По окончании месяца подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и по кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств.

После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов средств и их источников (бухгалтерских счетов) за месяц выводится сальдо по каждому их виду (счету) на 1-е число следующего месяца.

Последовательность учетного процесса по данной форме представлена на рис. 12:

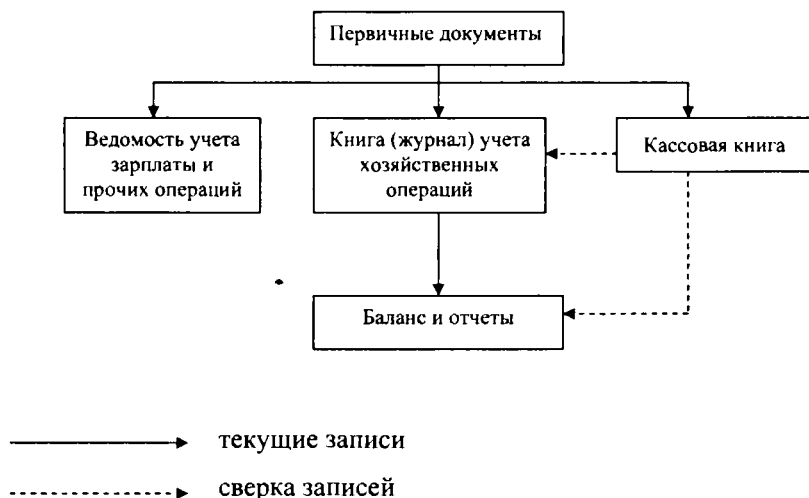


Рис. 12. Простой вариант формы учета малого предприятия

12.3. Форма бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества малого предприятия

Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг), может применять для учета финансово-хозяйственных операций следующие регистры бухгалтерского учета, формы которых приведены в приложениях к Типовым рекомендациям:

- Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений — форма № В-1;
- Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, — форма № В-2;
- Ведомость учета затрат на производство — форма № В-3;

- Ведомость учета денежных средств и фондов — форма № В-4;
- Ведомость учета расчетов и прочих операций — форма № В-5;
- Ведомость учета реализации — форма № В-6 (оплата);
- Ведомость учета расчетов и прочих операций — форма № В-6 (отгрузки);
- Ведомость учета расчетов с поставщиками — форма № В-7;
- Ведомость учета оплаты труда — форма № В-8;
- Ведомость (шахматная) — форма № В-9.

Каждая ведомость, как правило, применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной — по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе “Корреспондирующий счет”), в другой — по кредиту корреспондирующего счета и аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах “Содержание операции” (или характеризующих операцию) делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции либо пояснения, шифры и др.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и др.).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится в ведомости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость.

Данная оборотная ведомость является основанием для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях — наименование синтетических счетов. В конце месяца после подсчета ито-

га оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в регистрах бухгалтерского учета отчетного месяца дополнительной записью (уменьшение оборотов — красной).

Ошибки в ведомостях исправляются путем зачеркивания неправильного текста или суммы и надписывания над зачеркнутым правильного текста или суммы. Зачеркивают тонкой чертой так, чтобы можно было прочесть неправильную запись.

Всякое исправление ошибки в соответствующей ведомости должно быть оговорено надписью “Исправлено” с указанием даты и подтверждено подписью лица, отвечающего за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии.

Последовательность учетного процесса по данной форме учета представлена на рис. 13:



Рис. 13. Упрощенная форма учета (с использованием регистров)

12.4. Форма учета организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения

Приказом Минфина РФ от 22 октября 2012 г. № 135н утверждена форма Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения.

В Книге доходов и расходов в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога.

12.5. Форма учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения

Приказом Минфина РФ от 22 октября 2012 г. № 135н утверждена форма Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения.

В этой Книге в хронологической последовательности на основе первичных документов позиционным способом отражают все хозяйственные операции, связанные с получением доходов от реализации в налоговом периоде (периоде, на который получен патент).

Налогоплательщики должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета доходов от реализации, получаемых в связи с осуществлением видов предпринимательской деятельности, налогообложение которых осуществляется по патентной системе налогообложения.

В соответствии с п. 6.1 приказа Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н “О формах бухгалтерской отчетности организаций” для субъектов малого предпринимательства утверждена форма “Бухгалтерский баланс” и форма “Отчет о прибылях и убытках”.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким нормативным документом регулируется организация учета на субъектах малого предпринимательства?

2. Назовите виды форм учета, применяющиеся на малых предприятиях.

3. Раскройте сущность построения простой формы учета.

4. В каких случаях малое предприятие может применять форму учета с использованием регистров?

5. Назовите последовательность учетного процесса упрощенной формы (с использованием регистров).

6. Как ведут учет индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения?

7. Как ведут учет индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения?

8. Какие формы отчетности установлены для субъектов малого предпринимательства?

Глава 13. СПРАВОЧНО-ПРАВОВЫЕ СИСТЕМЫ

13.1. Общие положения

Приобретение мощного экспертно-аналитического помощника для ежедневной работы с правовой информацией стало не просто нормой, а необходимостью. Современные информационно-правовые системы содержат электронные тексты нормативных актов российского и регионального законодательства, а также включают документы международного права и нормы иностранного законодательства. В такой компьютерной программе содержится практически вся информация, необходимая в работе. Студенты благодаря такой системе смогут проследить процесс изменения нормативно-правовых актов с течением времени, активно использовать документы при подготовке к занятиям и навестать упущенные при изучении в вузе аспекты правовой системы. Информация по законодательству в СПС постоянно обновляется.

Чтобы сделать такие системы доступнее для учащейся молодежи, у которой нет возможности оплатить полную стоимость СПС, многие из компаний имеют специальные предложения для студентов финансово-экономических и юридических вузов.

Согласно исследованиям динамики долей рынка различных СПС по всей России по-прежнему лидируют две признанные системы — Консультант Плюс и Гарант.

13.2. Краткая характеристика системы Консультант Плюс

Разработчик системы Консультант Плюс, одноименная компания, была создана в 1992 г. Сейчас база системы содержит свы-

ше 3 800 000 документов. В системе Консультант Плюс можно найти: законодательство, комментарии законодательства, международные правовые акты, судебную практику, формы документов, правовые акты по здравоохранению, финансовые консультации, законопроекты, технические нормы и правила. К этому комплексу прилагается справочная информация.

Документы в системе объединены в единый информационный массив Консультант Плюс, и предварительно все они подвергаются строгой юридической обработке. В основе системы лежит платформа Технология 3000, с помощью которой достигается максимальная эффективность и экономия времени при анализе документов и правовых вопросов. Для поиска документа внутри выбранного раздела система использует локальный поиск, для нахождения документа из всего банка информации применяется сквозной поиск.

Для удобства пользователей система предусматривает папки и закладки для работы с подборками документов. В личной папке можно сохранять все необходимые документы, взятые из банка системы, и использовать их по своему усмотрению.

Используя Консультант Плюс, найти нужный документ можно не располагая его реквизитами, т. е. по фразам из текста и названию. Результаты поиска представлены в виде деривационного списка, в котором систематизированы типы информации. Отслеживать все изменения в каждом нормативном акте можно с помощью функции "Документы на контроле".

На основе базы Консультант Плюс разработано несколько видов тематических пакетов документов, пригодных для бухгалтеров, юристов, финансистов, кадровиков и руководителей.

Для студентов компания Консультант Плюс разработала ряд предложений. В начале каждого учебного семестра разработчики выпускают компакт-диск "Консультант Плюс: Высшая школа", который распространяется в вузах бесплатно. На диске есть несколько разделов, среди которых подборка основных документов и электронная библиотека студента. Работать в системе можно в стенах своего вуза, а за его пределами можно пользоваться специальной интернет-версией Консультант Плюс.

Для желающих освоить систему как можно лучше в Москве и других городах России созданы учебные центры, где проводятся бесплатные семинары. По окончании курса вы получаете сертификат пользователя Консультант Плюс.

13.3. Краткая характеристика системы Гарант

Система Гарант появилась на рынке в 1990 г. Это не просто обширная электронная библиотека, но и многофункциональная информационная система, с помощью которой можно оперативно найти необходимую информацию.

В базе системы около трех миллионов документов. Гарант содержит судебную и арбитражную практику, федеральное законодательство и комментарии к нему, международные договоры, книги по вопросам бухучета и налогообложения, а также проекты федеральных законов и многое другое. Также система включает и экономические данные: бизнес-справки, формы документов и календарь бухгалтера.

Вся информация в системе связана полным гипертекстом, что обеспечивает свободную навигацию по массиву и отслеживание всех явных и неявных связей каждого документа.

Сотрудники Гаранта регулярно проводят многоступенчатую работу по поиску, систематизации и анализу актуальной информации для составления полных подборок документов по каждой из тем. Тексты документов сопровождаются комментариями разработчиков СПС.

Разработчики Гаранта постоянно сотрудничают с преподавателями в области правовой и экономической информации.

Как и система Консультант Плюс, Гарант предлагает собственную интернет-версию, доступную 24 часа в сутки.

13.4. Способы выбора справочно-правовой системы

Сделать выбор в пользу той или иной информационно-правовой системы довольно трудно, так как каждый разработчик будет уве-

рять, что его система поиска самая удобная и всеобъемлющая, скорость обработки запроса минимальная, а правовая база самая полная и не знает аналогов. Более того, при теоретическом ознакомлении с преимуществами каждой из систем кажется, что по наполнению и функциональности они практически одинаковы.

Лучше всего установить бесплатные демо-версии и самостоятельно сравнить интересующие комплекты. В первую очередь обратите внимание на количество документов и главных возможностей. Просмотрите предлагаемые дополнительные услуги. Они могут оказаться нужными, а могут быть совершенно бесполезными для вашей деятельности. Обычно системы, ориентированные на студенчество, синхронизированы с программами обучения в юридических и экономических вузах, а потому содержат все необходимое для успешной учебы. Поэтому переплачивать за массу дополнительной лишней для вас информации полных версий СПС не стоит.

Обновления базы СПС должны проходить как можно чаще, стандарт — раз в неделю. Иногда могут возникнуть проблемы с установкой и совместимостью с существующими на вашем персональном компьютере программами. Обратите на это особое внимание.

Наведите справки о сервисной поддержке. Хорошо, если компания-производитель проводит обучение, обеспечивает полную техническую поддержку, регулярно проводит тренинги, имеет собственную “горячую линию”. Хронология развития СПС Гарант и Консультант Плюс приведена в табл. 25.

Как видно из табл. 25, преимущество принадлежит СПС Гарант, так как она обладает лучшим сервисом по сравнению с СПС Консультант Плюс.

13.5. Краткая характеристика системы Главбух

Система Главбух — это справочная система, созданная специально для бухгалтеров и специалистов в области налогов.

Краткий сопоставительный анализ развития СПС Гарант и Консультант Плюс

Показатель	Гарант	Консультант Плюс
Год создания системы	1990	1992
Комментарии в тексте документов подготовлены профессиональными юристами и помогают получить нужную информацию без дополнительного поиска	1990	1995 С опозданием на 5 лет. До сих пор значительно уступают комментариям в системе Гарант
Поиск документов по ситуации позволяет находить ответы на любые вопросы, связанные с законодательством, даже если вы не знаете, какие именно нормы права их регулируют	1990	2003 На 13 лет позже, неполноценный аналог со значительными ограничениями
Законодательство РФ на английском языке есть только в Гаранте. За качество текстов, включаемых в Английскую базу, отвечают высокопрофессиональные переводчики и корректоры — носители языка	1992	Отсутствует
Интеллектуальные ссылки дают возможность перейти к документам, на которые законодатель ссылается, но не перечисляет их в тексте. При нажатии на такую ссылку система Гарант строит для вас список документов или направляет в конкретный документ	1997	2009 Позже на 12 лет, в значительно меньшем количестве
Показ графических изображений в тексте документов дает возможность видеть все иллюстрации, рисунки и схемы, которые сопровождают тот или иной документ	2000	2002 С опозданием на 1,5 года
Бланки в форматах Word и Excel. В системе Гарант формы документов приводятся не только в исходном текстовом формате, но также в виде, делающем их пригодными для заполнения и получения качественной распечатки	2000	2002 Только через 1,5 года после Гаранта

Показатель	Гарант	Консультант Плюс
Доступ из системы к копиям официальных публикаций позволяет прямо из текста документа перейти к его графической копии. Распечатка графической копии документа может использоваться как аргумент в судебном разбирательстве	2002	Отсутствует
Машина времени. Работа с редакциями документов, которые действовали в заданный период. Чтобы перейти к ним, достаточно ввести нужную дату в окно Машины времени	2004	2006 На 2 года позже, неполноценный аналог
Индивидуальная новостная лента ПРАЙМ. Новости, аннотации, обзоры, собранные специально для вас, — ежедневно в вашей почте!	2005	Отсутствует
Правовой консалтинг. Эта услуга позволяет прямо в системе Гарант задать свой вопрос ведущим экспертам — высококвалифицированным специалистам в области бухгалтерского учета, налогообложения, гражданского и трудового права и получить на него индивидуальный письменный ответ	2006	Отсутствует
Базовый поиск. Удобная и привычная поисковая строка, как в интернете. Система понимает вас, даже если вы допускаете опечатки	2007	2009 Неполноценный аналог, скопированный только через 2 года
Поиск похожих, близких по смыслу документов. Функция, позволяющая мгновенно получить представление о том, как применялась одна и та же норма права при разрешении различных споров в суде, узнать мнение авторитетных специалистов по такому же или похожему вопросу	2007	Отсутствует

Показатель	Гарант	Консультант Плюс
Мобильная версия на CD появилась в Гаранте в 1993 г., а уже в 2007 г. — на современном флеш-носителе	1993	2008 Поставка на рабочем CD отсутствует. Флеш-версия появилась в КонсультантПлюс только в 2008 г.
Словарь популярных поисковых запросов позволяет лучше сформулировать запрос и быстрее заполнить поисковую строку	2008	Отсутствует
“Законодательство в схемах” — уникальная разработка Гаранта, позволяющая мгновенно получить комплексное представление о правовом регулировании любого вопроса благодаря понятным схемам и современным интерактивным возможностям	2009	Отсутствует

Система дает однозначный и гарантированно верный ответ на любой бухгалтерский вопрос. Рекомендации дают авторитетные специалисты министерств и ведомств. Все материалы снабжены ссылками на нормативные документы, которые можно посмотреть тут же, во встроенной правовой базе. А еще в системе Главбух есть свежие номера и архив журнала "Главбух" и других лучших профессиональных изданий, большая база унифицированных и нетиповых форм с подсказками по заполнению, удобные справочные таблицы, видеосеминары от лучших лекторов России.

Отличие системы Главбух от справочно-правовых систем заключается в том, что она создана не для компаний вообще, а специально для бухгалтера, приспособлена именно к его потребностям. Она дает возможность быстро и с минимальными усилиями получить на свой вопрос четкий, однозначный, подробный, соответствующий действующему законодательству ответ от авторитетного специалиста Минфина РФ, ФНС, Минздрава РФ (ведь система Главбух обновляется ежедневно). Вам не придется тратить время на самостоятельный анализ тонны нормативных актов и разрозненных статей с неизвестной актуальностью.

Отличие системы Главбух от электронного журнала "Главбух" в том, что система Главбух — это огромная систематизированная база рекомендаций по всем вопросам бухучета и налогов. Вы задаете вопрос в поисковой строке и получаете четкий ответ на него, и при этом можете не сомневаться в его актуальности, так как Система обновляется сразу, как только что-то изменяется в законодательстве. При этом вы можете посмотреть, какие разъяснения по тем же вопросам были в прошлом, а для самых актуальных вопросов — правила, которые еще только вступят в силу.

Журнал "Главбух", в том числе его электронная версия, содержит статьи, наиболее интересные для большинства российских бухгалтеров на момент выхода журнала. С его помощью удобно узнавать об изменениях в работе, это лучший способ быть в курсе законодательных новаций. Однако статьи остаются в том виде, в котором вышли в журнале, а законодатель-

ство меняется. Поэтому пользоваться архивом для разрешения конкретного рабочего момента надо с определенной осторожностью. Кроме того, в системе Главбух гораздо проще подобрать ответ, полностью соответствующий вашему вопросу, — Система именно для этого предназначена.

Но обратите внимание: электронная версия журнала “Главбух” входит в состав системы Главбух (раздел “Издания”), а все пользователи имеют доступ к статьям свежего номера и архиву.

Все пользователи системы Главбух могут задавать вопросы на “горячую линию”. Эксперты по учету и налогам отвечают в течение 24 часов с момента вашего звонка или отправки письма.

Чтобы работать с системой Главбух не надо иметь специального технического или программного обеспечения, не нужно никаких специальных знаний или устройств. Компьютер и доступ в интернет — это все, что понадобится для работы.

Система Главбух подходит для разных видов организаций, как коммерческих, так и бюджетных. Существует несколько специализированных версий:

- для коммерческих организаций. Содержит материалы для бухгалтера компании с любой системой налогообложения и любой формы собственности;
- для государственных учреждений. Содержит материалы для бухгалтеров бюджетных, автономных, казенных учреждений;
- для упрощенной системы налогообложения. Содержит материалы для компаний на УСН.

Работать с системой Главбух можно и дома, и в интернет-кафе. Надо лишь ввести логин и пароль.

В Системе представлена единая точка зрения по вопросам бухучета и налогов, высказанная представителями этих официальных органов. Руководствуясь этими рекомендациями, можно оптимизировать затраты и защититься от штрафов.

Все материалы в Системе разбиты по тематическим блокам, над созданием и ежедневным обновлением которых трудится большой авторский коллектив. За каждый тематический блок отвечают лучшие эксперты из профильных департаментов

и ведомств. Например, по страховым взносам — из департамента развития социального страхования Минтруда России, по налогам — из департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, т. е. в Системе представлена информация только из первых рук, никаких анонимных материалов.

Материалы в системе Главбух обновляются ежедневно и полностью автоматически, поэтому вы всегда работаете с актуальными рекомендациями и обновленной правовой базой.

Можно быстро найти нужное в системе Главбух, для этого необходимо ввести в поисковую строку запрос в произвольной форме. При этом можно использовать привычные сокращения (НДФЛ, ЕНВД, матпомощь, бухгалтер, зарплата). Также можно воспользоваться большим тематическим каталогом.

Все сервисы журнала “Главбух” доступны для подписчиков системы Главбух. В течение всего периода подписки можно бесплатно пользоваться “Безошибочным расчетчиком зарплат” и другими сервисами.

Можно учиться в Высшей школе Главбуха, если вы являетесь подписчиком системы Главбух, так как Высшая школа Главбуха является сервисом журнала “Главбух”, а все сервисы журнала доступны и для подписчиков Системы. Школа специально создана для всех подписчиков — тех, у кого есть действующая подписка на журналы “Главбух”, “Семинар для бухгалтера” или систему Главбух.

Вы можете быстро и абсолютно бесплатно попробовать в работе систему Главбух, для этого просто получите демодоступ. А еще можно заказать презентацию — представитель системы проведет ее в любое удобное для вас время, в вашем офисе или даже по телефону и ответит на вопросы.

13.6. Краткая характеристика бухгалтерской справочной системы Главбух для упрощенки

Бухгалтерская справочная система Главбух для упрощенки — это электронная база эксклюзивных рекомендаций по бухгал-

терскому учету и налогам от авторитетных специалистов из государственных структур. Также в Систему входят нормативно-правовые документы (включая НК РФ), справочная информация и электронный архив журнала "Главбух". Она предоставляет готовые решения по вопросам бухучета и налогообложения. Все рекомендации подкреплены ссылками на нормативно-правовые документы и бланки форм, которые бухгалтеры используют в ежедневной работе. Материалы написаны понятным языком, содержат наглядные примеры и предостережения от ошибок.

БСС Главбух создана специально для бухгалтеров компаний, использующих налоговые спецрежимы: УСН, ЕНВД.

Найти оптимальное решение рабочей проблемы очень легко, к тому же для этого предусмотрено несколько способов: поисковая строка и различные каталоги. Материалы являются актуальными на конкретный период времени и не противоречат друг другу.

Кроме того, пользователям БСС Главбух для упрощенки предоставляется уникальный сервис — "горячая линия" по вопросам бухучета и налогообложения. Эксперт "горячей линии" подготовит ответ на ваш вопрос в течение 24 часов.

БСС Главбух для упрощенки содержит постоянно пополняемый архив всех номеров журнала "Главбух" начиная с 2006 г. Электронные версии свежих номеров "Главбуха" появляются в Системе сразу после выхода журнала из печати.

Перед оплатой доступа к БСС Главбух вы можете:

- воспользоваться демодоступом;
- заказать демонстрацию у вас в офисе или дистанционно, по телефону.

13.7. Краткая характеристика правовой электронной энциклопедии "Упрощенка"

Правовая электронная энциклопедия "Упрощенка" — это база нормативно-правовых актов, писем, разъяснений, которые

снабжены комментариями ведущих специалистов по бухучету и налогам, образцами необходимых в работе на УСН документов, бланков, договоров, тематическими подборками материалов журнала. ПЭЭ “Упрощенка” доступна подписчикам электронной версии журнала “Упрощенка” с июля 2012 г.

Пользователи этой системы получают:

- изменения, важные для “упрощенцев”;
- оптимальные варианты учета при УСН с позиции Минфина РФ и ФНС России;
- формы отчетности и порядок их заполнения;
- особенности применения УСН на предприятиях различных отраслей;
- способы исправления типичных ошибок.

А также в доступе пользователей электронные помощники:

- сервис “УСН: Учетная политика” — поможет сформировать главный учетный документ за считанные секунды с помощью уникальной программы;
- сервис “Готовые решения УСН” — найдет решение любой проблемы в библиотеке практических ситуаций;
- “УСН-календарь” — подскажет дату своевременной сдачи отчета;
- “УСН-калькуляторы” — быстро и без ошибок рассчитают зарплату, взносы и пени.

Новинки сайта “Упрощенка”: “Электронная Книга учета доходов и расходов” и “Справочник по патентной упрощенке”.

Подписчики на электронную версию получают доступ к правовой электронной энциклопедии “Упрощенка” — базе данных нормативно-правовых документов, которые снабжены комментариями ведущих специалистов по бухучету и налогам. Вам больше не нужно тратить время на поиск правовой информации по УСН в СПС и в интернете, так как все собрано в одном месте.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите виды справочно-правовых систем, применяемых на практике.

2. Приведите краткую характеристику системы Консультант Плюс.

3. Приведите краткую характеристику системы Гарант.

4. Какие отличительные особенности имеются в СПС Гарант и Консультант Плюс?

5. Приведите краткую характеристику системы Главбух.

6. Какое отличие системы Главбух от СПС Гарант и Консультант Плюс?

7. Для каких пользователей предназначена БСС Главбух для упрощенки?

8. Какие услуги получают пользователи правовой электронной энциклопедии “Упрощенка”?

9. Какие имеются электронные помощники в доступе пользователей ПЭЭ “Упрощенка”?

Глава 14. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ КАЛЕНДАРИ

Производственный календарь — это важный помощник в работе бухгалтера. Информация, представленная в производственном календаре, помогает бухгалтеру избежать ошибок при начислении заработной платы, облегчает расчет рабочих часов, больничного или отпуска (табл. 26).

Таблица 26

Производственный календарь на 2013 год

Первый квартал															
ЯНВАРЬ						ФЕВРАЛЬ				МАРТ					
Пн		7	14	21	28		4	11	18	25		4	11	18	25
Вт	1	8	15	22	29		5	12	19	26		5	12	19	26
Ср	2	9	16	23	30		6	13	20	27		6	13	20	27
Чт	3	10	17	24	31		7	14	21	28		7	14	21	28
Пт	4	11	18	25		1	8	15	22		1	8	15	22	29
Сб	5	12	19	26		2	9	16	23		2	9	16	23	30
Вс	6	13	20	27		3	10	17	24		3	10	17	24	31
						январь	февраль				март		I кв.		
Количество дней															
Календарные							31	28				31		90	
Рабочие							17	20				20		57	
Выходные, праздники							14	8				11		33	
Рабочее время (в часах)															
40-часов. неделя							136	159				159		454	
36-часов. неделя							122,4	143				143		408,4	
24-часов. неделя							81,6	95				95		271,6	

Второй квартал																		
	АПРЕЛЬ					МАЙ					ИЮНЬ							
Пн	1	8	15	22	29		6	13	20	27		3	10	17	24			
Вт	2	9	16	23	30		7	14	21	28		4	11	18	25			
Ср	3	10	17	24		1	8	15	22	29		5	12	19	26			
Чт	4	11	18	25		2	9	16	23	30		6	13	20	27			
Пт	5	12	19	26		3	10	17	24	31		7	14	21	28			
Сб	6	13	20	27		4	11	18	25		1	8	15	22	29			
	апрель					май					июнь				II кв.		I-е п/г	
Количество дней																		
Календарные					30	31					30				91	181		
Рабочие					22	18					19				59	116		
Выходные, праздники					8	13					11				32	65		
Рабочее время (в часах)																		
40-часов. неделя					175	143					151				469	923		
36-часов. неделя					157,4	128,6					135,8				421,8	830,2		
24-часов. неделя					104,6	85,4					90,2				280,2	551,8		
Вс	7	14	21	28		5	12	19	26		2	9	16	23	30			
Третий квартал																		
	ИЮЛЬ					АВГУСТ					СЕНТЯБРЬ							
Пн	1	8	15	22	29		5	12	19	26		2	9	16	23/30			
Вт	2	9	16	23	30		6	13	20	27		3	10	17	24			
Ср	3	10	17	24	31		7	14	21	28		4	11	18	25			
Чт	4	11	18	25		1	8	15	22	29		5	12	19	26			
Пт	5	12	19	26		2	9	16	23	30		6	13	20	27			
Сб	6	13	20	27		3	10	17	24	31		7	14	21	28			
Вс	7	14	21	28		4	11	18	25		1	8	15	22	29			

В производственном календаре приведена норма рабочего времени на месяцы, кварталы и 2013 г. в целом при 40-, 36- и 24-часовых рабочих неделях, а также количество рабочих и выходных дней при пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями.

	июль					август				сентябрь				III кв.				
Количество дней																		
Календарные		31					31				30				92			
Рабочие		23					22				21				66			
Выходные, праздники		8					9				9				26			
Рабочее время (в часах)																		
40-часов. неделя		184					176				168				528			
36-часов. неделя		165,6					158,4				151,2				475,2			
24-часов. неделя		110,4					105,6				100,8				316,8			
Четвертый квартал																		
		ОКТАБЬРЬ					НОЯБРЬ				ДЕКАБРЬ							
Пн	7	14	21	28		4	11	18	25	2	9	16	23/30					
Вт	1	8	15	22	29	5	12	19	26	3	10	17	24/31					
Ср	2	9	16	23	30	6	13	20	27	4	11	18	25					
Чт	3	10	17	24	31	7	14	21	28	5	12	19	26					
Пт	4	11	18	25		1	8	15	22	29	6	13	20	27				
Сб	5	12	19	26		2	9	16	23	30	7	14	21	28				
Вс	6	13	20	27		3	10	17	24		1	8	15	22	29			
		октябрь					ноябрь				декабрь				IV кв.			
		2-е п/г													2013 г.			
Количество дней																		
Календарные		31					30				31				92			
Рабочие		23					20				22				65			
Выходные, праздники		8					10				9				27			
Рабочее время (в часах)																		
40-часов. неделя		184					160				175				519			
36-часов. неделя		165,6					144				157,4				467			
24-часов. неделя		110,4					96				104,6				311			

Согласно ст. 112 ТК РФ нерабочими праздничными днями в РФ являются:

- 1, 2, 3, 4, 5, 6 и 8 января — Новогодние каникулы;
- 7 января — Рождество Христово;

- 23 февраля — День защитника Отечества;
- 8 марта — Международный женский день;
- 1 мая — Праздник Весны и Труда;
- 9 мая — День Победы;
- 12 июня — День России;
- 4 ноября — День народного единства.

ТК РФ установлено, что при совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день. Исключение составляют выходные дни, совпадающие с нерабочими праздничными днями января. Изменениями, внесенными в ст. 112 ТК РФ Федеральным законом от 23 апреля 2012 г. № 35-ФЗ “О внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации и ст. 122 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации”, предусматривается, что начиная с 2013 г. Правительство РФ вправе переносить два выходных дня из числа выходных дней, совпадающих с нерабочими январскими праздничными днями, на другие дни в очередном календарном году.

В соответствии со ст. 112 ТК РФ в целях рационального использования работниками выходных и нерабочих праздничных дней выходные дни могут переноситься на другие дни Правительством РФ. При этом четко регламентирован порядок переноса выходных дней. Установлено, что нормативный правовой акт Правительства РФ о переносе выходных дней на другие дни в очередном календарном году подлежит официальному опубликованию не позднее чем за месяц до наступления соответствующего календарного года. Принятие нормативных правовых актов о переносе выходных дней на другие дни в течение календарного года допускается при условии официального опубликования указанных актов не позднее чем за два месяца до календарной даты устанавливаемого выходного дня.

Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 157-ФЗ “О внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации и ст. 26.3 Федерального закона “Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных

органов государственной власти субъектов Российской Федерации" ст. 91 ТК РФ была дополнена частью третьей следующего содержания: "Порядок исчисления нормы рабочего времени на определенные календарные периоды (месяц, квартал, год) в зависимости от установленной продолжительности рабочего времени в неделю определяется федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере труда".

В настоящее время действует Порядок исчисления нормы рабочего времени на определенные календарные периоды времени (месяц, квартал, год) в зависимости от установленной продолжительности рабочего времени в неделю, утвержденный приказом Минздравсоцразвития России от 13 августа 2009 г. № 588н.

В соответствии с этим Порядком данная норма исчисляется по расчетному графику пятидневной рабочей недели с двумя выходными днями в субботу и воскресенье, исходя из продолжительности ежедневной работы (смены), например, при 40-часовой рабочей неделе — 8 часов, при продолжительности рабочей недели 36 часов она составит 7,2 часа; при 24-часовой рабочей неделе — 4,8 часа.

Продолжительность рабочего дня или смены, непосредственно предшествующих нерабочему праздничному дню, уменьшается на один час. В 2013 г. такими предпраздничными рабочими днями являлись 22 февраля, 7 марта, 30 апреля, 8 мая, 11 июня и 31 декабря.

Исчисленная в указанном порядке норма рабочего времени распространяется на все режимы труда и отдыха.

Например, в январе 2013 г. при пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями было 17 рабочих и 14 выходных дней.

Норма рабочего времени в этом месяце составила:

- при 40-часовой рабочей неделе — 136 часов (8 ч x 17 дней);
- при 36-часовой рабочей неделе — 122,4 часа (7,2 ч x 17 дней);
- при 24-часовой рабочей неделе — 81,6 часа (4,8 ч x 17 дней).

В 2013 г. при пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями было 247 рабочих дней, в том числе 6 сокращенных на один час рабочих дней, указанных выше, и 118 выходных и нерабочих праздничных дней.

Норма рабочего времени в 2013 г. составила:

- при 40-часовой рабочей неделе — 1970 часов (8 ч х 247 дней — 6 часов);
- при 36-часовой рабочей неделе — 1772,4 часа (7,2 ч х 247 дней — 6 часов);
- при 24-часовой рабочей неделе — 1179,6 часа (4,8 ч х 247 дней — 6 часов).

Календарь бухгалтера — это всегда актуальная информация о сроках уплаты налогов и последних изменениях в форме и сроках сдачи отчетности с максимально полной информацией о нормативных документах. Он формируется на основе справочно-правовой системы Консультант Плюс.

Вопросы для самоконтроля

1. Для каких целей бухгалтеру нужен производственный календарь?
2. Раскройте построение производственного календаря.
3. Какую информацию содержит календарь бухгалтера?
4. На основе какой СПС формируется календарь бухгалтера на текущий месяц отчетного периода?

Глава 15. ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРОВ

15.1. Подготовка бакалавров

Подготовка бакалавров по профилю “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” по направлению «Экономика» осуществляется в рамках федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования (ФГОС ВПО), утвержденного приказом Министерства образования и науки РФ от 21 декабря 2009 г. № 747.

На основании указанного ФГОС ВПО и аннотаций примерных программ дисциплин, рекомендованных соответствующим профильным учебно-методическим объединением, вузы самостоятельно разрабатывают и утверждают основную образовательную программу (ООП) подготовки бакалавров, включающую в себя: учебный план; рабочие программы учебных курсов; предметов; дисциплин (модулей) и другие материалы, обеспечивающие воспитание и качество подготовки обучающихся, а также программы учебной и производственной практик, календарный учебный график и методические материалы, обеспечивающие реализацию принятой образовательной технологии.

Учебный план подготовки бакалавров включает: гуманитарный, социальный и экономический; математический и естественнонаучный; профессиональный циклы и разделы: физическая культура; практика; итоговая государственная аттестация.

Каждый учебный цикл имеет базовую (обязательную) часть и вариативную (профильную), устанавливаемую вузом. Вариативная (профильная) часть дает возможность расширения и

(или) углубления знаний, умений и навыков, определяемых содержанием базовых (обязательных) дисциплин (модулей), позволяет студенту получать углубленные знания и навыки для успешной профессиональной деятельности и (или) для продолжения профессионального образования в магистратуре.

В соответствии с разделом V “Требования к результатам освоения образовательных программ бакалавриата” ФГОС ВПО выпускник должен обладать следующими общекультурными компетенциями (ОК):

- владеет культурой мышления, быть способен к обобщению, анализу, восприятию информации, постановке цели и выбору путей ее достижения (ОК-1);

- способен понимать и анализировать мировоззренческие, социально и личносно значимые философские проблемы (ОК-2);

- способен понимать движущие силы и закономерности исторического процесса; события и процессы экономической истории; место и роль своей страны в истории человечества и в современном мире (ОК-3);

- способен анализировать социально значимые проблемы и процессы, происходящие в обществе, и прогнозировать возможное их развитие в будущем (ОК-4);

- умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности (ОК-5);

- способен логически верно, аргументированно и ясно строить устную и письменную речь (ОК-6);

- готов к кооперации с коллегами, работе в коллективе (ОК-7);

- способен находить организационно-управленческие решения и готов нести за них ответственность (ОК-8);

- способен к саморазвитию, повышению своей квалификации и мастерства (ОК-9);

- способен критически оценивать свои достоинства и недостатки, наметить пути и выбрать средства развития достоинств и устранения недостатков (ОК-10);

- осознает социальную значимость своей будущей профессии, обладает высокой мотивацией к выполнению профессиональной деятельности (ОК-11);

- способен понимать сущность и значение информации в развитии современного информационного общества, сознавать опасности и угрозы, возникающие в этом процессе, соблюдать основные требования информационной безопасности, в том числе защиты государственной тайны (ОК-12);

- владеет основными методами, способами и средствами получения, хранения, переработки информации, имеет навыки работы с компьютером как средством управления информацией, способен работать с информацией в глобальных компьютерных сетях (ОК-13);

- владеет одним из иностранных языков на уровне не ниже разговорного (ОК-14);

- владеет основными методами защиты производственного персонала и населения от возможных последствий аварий, катастроф, стихийных бедствий (ОК-15);

- владеет средствами самостоятельного методически правильного использования методов физического воспитания и укрепления здоровья, готов к достижению должного уровня физической подготовленности для обеспечения полноценной социальной и профессиональной деятельности (ОК-16).

Выпускник должен обладать следующими профессиональными компетенциями (ПК):

— *расчетно-экономическая деятельность:*

- способен собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-1);

- способен на основе типовых методик и действующей нормативно-правовой базы рассчитать экономические и социально-экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-2);

- способен выполнять необходимые для составления экономических разделов планов расчеты, обосновывать их и представлять результаты работы в соответствии с принятыми в организации стандартами (ПК-3);

— *аналитическая научно-исследовательская деятельность:*

- способен осуществлять сбор, анализ и обработку данных, необходимых для решения поставленных экономических задач (ПК-4);

- способен выбрать инструментальные средства для обработки экономических данных в соответствии с поставленной задачей, проанализировать результаты расчетов и обосновать полученные выводы (ПК-5);

- способен на основе описания экономических процессов и явлений строить стандартные теоретические и эконометрические модели, анализировать и содержательно интерпретировать полученные результаты (ПК-6);

- способен анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и т. д., и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений (ПК-7);

- способен анализировать и интерпретировать данные отечественной и зарубежной статистики о социально-экономических процессах и явлениях, выявлять тенденции изменения социально-экономических показателей (ПК-8);

- способен, используя отечественные и зарубежные источники информации, собрать необходимые данные, проанализировать их и подготовить информационный обзор и(или) аналитический отчет (ПК-9);

- способен использовать для решения аналитических и исследовательских задач современные технические средства и информационные технологии (ПК-10);

— *организационно-управленческая деятельность:*

- способен организовать деятельность малой группы, созданной для реализации конкретного экономического проекта (ПК-11);

- способен использовать для решения коммуникативных задач современные технические средства и информационные технологии (ПК-12);

- способен критически оценить предлагаемые варианты управленческих решений и разработать и обосновать предложения по их совершенствованию с учетом критериев социально-экономической эффективности, рисков и возможных социально-экономических последствий (ПК-13);

— педагогическая деятельность:

- способен преподавать экономические дисциплины в образовательных учреждениях различного уровня, используя существующие программы и учебно-методические материалы (ПК-14);

- способен принять участие в совершенствовании и разработке учебно-методического обеспечения экономических дисциплин (ПК-15).

Дополнительно к профилю “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”:

- способен регистрировать, обрабатывать данные бухгалтерского учета; читать, проверять и обрабатывать исходную бухгалтерскую информацию; составлять корреспонденции бухгалтерских счетов при отражении хозяйственных операций в учете; использовать систему знаний о принципах финансового и управленческого учета для разработки и обоснования учетной политики организации (ПК-16);

- владеет методикой составления текущей и годовой бухгалтерской отчетности организации, способами расчета финансового результата за отчетный период, приемами формирования показателей внутренней управленческой отчетности (ПК-17);

- способен проводить комплексный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, пользоваться методологическими принципами и конкретными способами финансового анализа; систематизировать факторы, показатели и результаты, давать объективную оценку и аналитическое заключение; использовать результаты анализа для оцен-

ки эффективности ведения бизнеса, а также в целях принятия управленческих решений (ПК-18);

- способен организовать систему управленческого учета, выделить и запланировать показатели деятельности центров ответственности; использовать приемы и способы управления затратами и доходами предприятия, методику составления генерального и частных бюджетов организации, смет затрат для центров ответственности; обеспечивать информационное обоснование управленческих решений (ПК-19);

- способен планировать, организовывать и проводить аудиторскую проверку всех аспектов бухгалтерского учета и отчетности; обобщать результаты проверок и составлять аудиторское заключение; использовать результаты аудиторской проверки в совершенствовании внутреннего контроля, учета и управления предпринимательской деятельности (ПК-20);

- владеет приемами и способами решения проблем финансового и управленческого учета, возникающими в процессе формирования информации для характеристики состояния и изменений внеоборотных и оборотных активов, собственных и заемных источников имущества организации, а также доходов и расходов (ПК-21).

15.2. Подготовка магистров

В соответствии с разделом V “Требования к результатам освоения основных образовательных программ магистратуры” ФГОС ВПО, утвержденного приказом Министерства образования и науки РФ от 20 мая 2010 г. № 543, выпускник должен обладать следующими общекультурными компетенциями (ОК):

- способностью совершенствовать и развивать свой интеллектуальный и общекультурный уровень (ОК-1);

- способностью к самостоятельному освоению новых методов исследования, к изменению научного и научно-производственного профиля своей профессиональной деятельности (ОК-2);

- способностью самостоятельно приобретать (в том числе с помощью информационных технологий) и использовать в практической деятельности новые знания и умения, включая новые области знаний, непосредственно не связанные со сферой деятельности (ОК-3);

- способностью принимать организационно-управленческие решения и готов нести за них ответственность, в том числе в нестандартных ситуациях (ОК-4);

- способностью свободно пользоваться иностранными языками как средством профессионального общения (ОК-5);

- владеть навыками публичной и научной речи (ОК-6).

Выпускник должен обладать следующими профессиональными компетенциями (ПК):

— *научно-исследовательская деятельность:*

- способностью обобщать и критически оценивать результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями, выявлять перспективные направления, составлять программу исследований (ПК-1);

- способностью обосновывать актуальность, теоретическую и практическую значимость избранной темы научного исследования (ПК-2);

- способностью проводить самостоятельные исследования в соответствии с разработанной программой (ПК-3);

- способностью представлять результаты проведенного исследования научному сообществу в виде статьи или доклада (ПК-4);

— *проектно-экономическая деятельность:*

- способностью самостоятельно осуществлять подготовку заданий и разрабатывать проектные решения с учетом фактора неопределенности (ПК-6);

- способностью разрабатывать стратегии поведения экономических агентов на различных рынках (ПК-7);

— *аналитическая деятельность:*

- способностью готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне (ПК-8);

- способностью анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов (ПК-9);

- способностью составлять прогноз основных социально-экономических показателей деятельности предприятия, отрасли, региона и экономики в целом (ПК-10);

- *организационно-управленческая деятельность:*

- способностью руководить экономическими службами и подразделениями на предприятиях и организациях различных форм собственности, в органах государственной и муниципальной власти (ПК-11);

- способностью разрабатывать варианты управленческих решений и обосновывать их выбор на основе критериев социально-экономической эффективности (ПК-12);

- *педагогическая деятельность:*

- способностью применять современные методы и методики преподавания экономических дисциплин в высших учебных заведениях (ПК-13);

- способностью разрабатывать учебные планы, программы и соответствующее методическое обеспечение для преподавания экономических дисциплин в высших учебных заведениях (ПК-14).

Нормативный срок обучения по очной форме установлен 2 года. Он включает дисциплины: по общенаучному и профессиональному циклу. В раздел “Практики и НИР” включено прохождение практик: педагогическая, производственная, НИР, преддипломная.

Выполнение выпускной квалификационной работы завершает подготовку магистра и показывает его готовность на основе получения знаний самостоятельно решать конкретные практические задачи и проблемы в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

Выпускная квалификационная работа в соответствии с магистерской программой выполняется в виде магистерской диссертации в период прохождения практики и выполнения научно-

исследовательской работы. Ниже приведена примерная структура выполнения квалификационной работы (табл. 27).

Таблица 27

Типовая структура выпускной квалификационной работы

№ п/п	Содержание разделов выпускной квалификационной работы	Примерное количество страниц
Глава 1	Введение	1–2
1.1	Теория, аспекты исследуемой проблемы	15–25
1.2	Характеристика современного состояния исследуемой проблемы	5–7
1.3	Анализ специальной литературы по проблеме, изучение и обобщение опыта ее решения на практике	5–7
1.3	Основные направления решения исследуемой проблемы	5–6
Глава 2	Анализ исследуемой проблемы и методические рекомендации ее решения	20–35
2.1	Краткая характеристика исследуемого объекта	1–2
2.2	Анализ производственной системы организации (производственно-хозяйственной деятельности) и применяемой системы учета и аудита	5–6
2.3	Анализ состояния проблемы в области учета, отчетности, аудита, анализа на исследуемом объекте	4–5
2.4	Обоснование и разработка методики (методик), способов решения проблемы	6–7
2.5	Организационный механизм решения проблемы на исследуемом объекте	4–5
Глава 3	Практические рекомендации решения проблемы	15–30
3.1	Проверка предложенной методики (методик) и способов решения проблемы на исследуемом объекте	3–4
3.2	Разработка практических рекомендаций (мероприятий) по решению проблемы на исследуемом объекте	5–7
3.3	Расчет социально-экономической эффективности внедрения практических рекомендаций на исследуемом объекте	4–5
3.4	План мероприятий по внедрению практических рекомендаций	3–4
	Заключение	3–4
	Использованная литература	2–3
	Приложения	
И т о г о		55–92

В методических указаниях даются рекомендации по оформлению и порядку защиты выпускной квалификационной работы, подготовке иллюстративного материала и презентации. Выполнение выпускной квалификационной работы предполагает консультационную помощь со стороны научного руководителя и творческое развитие слушателем тематики и разделов выпускной квалификационной работы.

Вопросы для самоконтроля

1. По какому направлению высшего образования ведется подготовка бакалавров и магистров?
2. В рамках какого нормативного документа осуществляется подготовка бакалавров и магистров?
3. Из каких компонентов состоит основная образовательная программа (ООП) подготовки бакалавров и магистров?
4. Какими общекультурными компетенциями должен обладать выпускник-бакалавр?
5. Какими профессиональными компетенциями должен обладать выпускник-бакалавр?
6. Назовите общекультурные компетенции, которыми должен обладать выпускник-магистр.
7. Назовите общепрофессиональные компетенции, которыми должен обладать выпускник-магистр.
8. Из каких циклов, разделов состоит учебный план по подготовке бакалавров?
9. Из каких циклов, разделов состоит учебный план по подготовке магистров?
10. В чем заключается отличие содержания учебных планов подготовки бакалавров и магистров?
11. Какой срок подготовки бакалавров и магистров?
12. Как называется выпускная квалификационная работа магистров?
13. Назовите типовую структуру выпускной квалификационной работы магистров.

Глава 16. ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ

16.1. Общие положения

Повышение квалификации бухгалтеров осуществляют:

1. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России).
2. Некоммерческое партнерство “Международная ассоциация сертифицированных бухгалтеров” (НП МАСБ).
3. Высшая школа Главбуха.
4. Центр сертифицированного обучения 1С.

16.2. Краткая информация о ИПБ России

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ России) — крупнейшее некоммерческое профессиональное объединение бухгалтеров России.

ИПБ России был образован в апреле 1997 г. при поддержке Минфина РФ для реализации программы Правительства РФ по реформированию бухгалтерского учета и объединения членов профессии.

В 2001 г. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России стал первой организацией — членом Международной федерации бухгалтеров из России. На протяжении десяти лет ведет активную международную деятельность и представляет бухгалтеров из России во всем мире посредством:

- предоставления своим членам уникальных материалов по наиболее актуальным профессиональным проблемам от ведущих мировых специалистов;

- участия во всемирных форумах и конференциях.

Миссия ИПБ России — создание в нашей стране высококвалифицированного профессионального сообщества, представление и защита интересов членов этого сообщества на национальном и на международном уровнях.

В основе деятельности ИПБ России лежат принципы:

- профессионализма — как особого набора качеств специалиста, определяющих его высокую компетентность, стремление к постоянному развитию и соответствию строгим этическим требованиям;

- единства — добровольного сплочения коллег, заинтересованных во взаимовыгодном сотрудничестве и поддержке, формировании сильной, успешной и заслуживающей доверия профессии.

Профессиональный бухгалтер — член ИПБ России — это специалист высокого уровня:

- уверенный в себе и своих действиях, успешный, решительный;

- ответственный;

- стремящийся к постоянному развитию и достижению новых карьерных высот;

- востребованный на рынке труда;

- занимающий активную профессиональную позицию.

Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России объединяет в единую сеть более:

- 100 000 действительных членов;

- 1500 сертифицированных преподавателей;

- более 1000 крупных отраслевых организаций;

- 65 территориальных институтов;

- 400 учебно-методических центров.

Ежегодно более 10 000 кандидатов в члены ИПБ России сдают экзамены в режиме реального времени, более 70 000 членов

ИПБ России проходят повышение квалификации. За время существования ИПБ была проведена переподготовка более 230 000 профессиональных бухгалтеров.

Прохождение аттестации знаний и навыков и непрерывное повышение квалификации являются непреложными обязательными условиями членства в ИПБ России. Система аттестации ИПБ России уникальна и ориентирована на соответствие строгим требованиям национальных и международных стандартов (См. Положение о постоянном повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов, утвержденное решением Президентского Совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (протокол № 3/09 от 28 мая 2009 г.

В соответствии с Положением об аттестации претендентов на получение квалификационных аттестатов профессионального бухгалтера, резерва профессионального бухгалтера и профессионального бухгалтера-практика, утвержденным решением Президентского Совета НП ИПБ России (протокол № 11/11 от 24 ноября 2011 г.), программы обучения предусматривают получение одного из видов квалификационных аттестатов, приведенных в табл. 28.

В целях облегчения подготовки к сдаче экзаменов на получение квалификационных аттестатов ассоциированными членами ИПБ России, которым затруднительно отвлечение на длительный срок от своих обязанностей, наряду с уже действующими системами (очной — обучение в УМЦ, аккредитованных при ИПБ России, и очно-заочной — обучение в УМЦ с использованием электронного учебника в объеме не более 120 часов) вводится заочная (дистанционная) система обучения.

Заочное (дистанционное) обучение основано на самостоятельном освоении Программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров (240 часов) с использованием компьютерного электронного учебника и комплекта дополнительных учебно-методических материалов, поставляемых в кейсе. В состав кейса входят:

Виды (специализации) квалификационных аттестатов ИПБ России

Вид аттестата ИПБ России	Специализации аттестата ИПБ России
Квалификационные аттестаты профессионального бухгалтера	
1. Квалификационный аттестат профессионального бухгалтера коммерческой организации	Главный бухгалтер
	Финансовый директор
	Директор по управленческому учету
	Внутренний аудитор
	Бухгалтер по налоговому учету
	Главный бухгалтер по МСФО
	Главный бухгалтер агропромышленного комплекса
	Главный бухгалтер организаций жилищно-коммунального комплекса
	Главный бухгалтер в строительстве
	Налоговый аудитор
	Главный бухгалтер в торговле
2. Международный квалификационный аттестат профессионального бухгалтера — эксперта по МСФО	—
3. Квалификационный аттестат профессионального бухгалтера государственного (муниципального) учреждения	—
Квалификационные аттестаты резерва профессионального бухгалтера	
	Резерв главного бухгалтера
	Резерв финансового директора
	Резерв директора по управленческому учету

Вид аттестата ИПБ России	Специализации аттестата ИПБ России
4. Квалификационный аттестат резерва профессионального бухгалтера коммерческой организации	Резерв внутреннего аудитора
	Резерв бухгалтера по налоговому учету
	Резерв главного бухгалтера по МСФО
	Резерв главного бухгалтера агропромышленного комплекса
	Резерв главного бухгалтера организаций жилищно-коммунального комплекса
	Резерв главного бухгалтера в строительстве
	Резерв налогового аудитора
	Резерв главного бухгалтера в торговле
5. Международный квалификационный аттестат резерва профессионального бухгалтера — эксперта по МСФО	—
6. Квалификационный аттестат резерва профессионального бухгалтера государственного (муниципального) учреждения	—
Квалификационные аттестаты профессионального бухгалтера-практика	
7. Квалификационный аттестат профессионального бухгалтера-практика коммерческой организации	—
8. Квалификационный аттестат профессионального бухгалтера-практика по МСФО	—
9. Квалификационный аттестат профессионального бухгалтера-практика государственного (муниципального) учреждения	—

- CD-ROM с компьютерным электронным учебником для подготовки претендента к сдаче квалификационного экзамена на получение аттестата профессионального бухгалтера (далее — КЭУПБ);

- учебные пособия по разделам Программы:

- 1) бухгалтерский учет;
- 2) управленческий учет;
- 3) основы аудита;
- 4) анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- 5) правовое регулирование;
- 6) налогообложение;

- справочник корреспонденции счетов бухгалтерского учета;

- буклет об ИПБ России;

- сборники нормативных документов института:

1. Профессиональный бухгалтер России;

2. Аттестация и повышение квалификации профессиональных бухгалтеров России.

Компьютерный учебник включает теоретический материал, пояснения, примеры, иллюстрации (в том числе динамические), тестовые задания для самоконтроля по разделам Программы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров (240 часов), включая базовые и продвинутые курсы. В состав компьютерного учебника включена встроенная нормативно-справочная база, реально необходимая для изучения перечисленных выше курсов, а также специальная версия Системы Гарант, включающая свыше 20 000 документов. Присутствует также обширный глоссарий. Особое внимание уделено форме подачи учебного материала, предполагающего активное его изучение (интерактивные схемы, адресные гиперссылки в тексте и т. п.).

CD-ROM поставляется с уникальным кодом, позволяющим пользователю в режиме реального времени подключиться к системе дистанционного тестирования ИПБ России (используя интернет), проверить свои знания путем прохождения предварительного тестирования по каждому разделу Программы, зарегистрироваться в базе данных ИПБ России в качестве претен-

дента на сдачу квалификационных экзаменов и пройти тестирование первого этапа аттестации при условии соответствия квалификационным требованиям и оплате членского взноса ассоциированного члена ИПБ России.

С результатами всех видов тестирования пользователь получает возможность ознакомиться в режиме реального времени.

Второй этап аттестации на получение квалификационного аттестата по заявленной специализации — письменный экзамен (тестирование) проводится на общих основаниях в ТИПБ (Территориальный институт профессиональных бухгалтеров) по месту жительства ассоциированного члена ИПБ России. В этих целях претендент, проходивший первый этап аттестации дистанционным способом, должен предоставить в ТИПБ полный комплект документов, подтверждающих его соответствие квалификационным требованиям, а также свидетельство о результатах прохождения первого этапа аттестации. При этом ТИПБ и УМЦ имеют право на договорных условиях с ассоциированными членами ИПБ России проводить консультации и краткосрочные семинары.

16.3. Краткая информация о НП МАСБ

НП МАСБ (Некоммерческое партнерство «Международная ассоциация сертифицированных бухгалтеров) организовано 20 октября 2009 г. в соответствии с п. 2.7 Устава:

- НП МАСБ осуществляет международное сотрудничество в области бухгалтерского учета и повышения квалификации специалистов бухгалтерской деятельности, научных и иных работ, а также внешнеэкономическую деятельность в соответствии с законодательством РФ и международными соглашениями и договорами;
- обучение, стажировка и повышение квалификации граждан иностранных государств в НП МАСБ, преподавательская и научно-исследовательская работа работников НП МАСБ за ру-

бежом осуществляется на основе договоров, заключаемых НП МАСБ с зарубежными учебными и иными организациями, или на основе индивидуальных контрактов.

Проведение аккредитации учебно-методических центров (УМЦ) НП МАСБ осуществляет в соответствии с Положением об аккредитации образовательного учреждения (учебно-методического центра), утвержденного Советом МАСБ от 25 января 2011 г.

Решение об аккредитации УМЦ принимается Советом НП МАСБ по представлению Комитета по профессиональному образованию НП МАСБ при условии готовности УМЦ осуществлять образовательный процесс на высоком уровне, соответствующем системе профессионального образования и повышения квалификации бухгалтеров на основе международных стандартов образования Международной федерации бухгалтеров (IFAS).

Аккредитованный УМЦ имеет право:

- качественно проводить подготовку слушателей;
- проводить на возмездной основе и самостоятельно определять стоимость обучения слушателей по Программам подготовки и повышения квалификации бухгалтеров, утвержденных Советом НП МАСБ;
- вносить предложения о пересмотре существующих программ и о внедрении новых программ обучения;
- самостоятельно или совместно с ИПК АПР осуществлять набор слушателей для обучения по Программам подготовки и повышения квалификации сертифицированных бухгалтеров;
- использовать свои методы контроля знаний слушателей при согласовании с НП МАСБ;
- использовать логотип НП МАСБ в печатных, электронных изданиях УМЦ, в рекламных целях и на сайте УМЦ.

Аккредитованный УМЦ обязан:

- выполнять условия договора на оказание образовательных услуг, заключенного ИПК АПР;
- проводить обучение и повышение квалификации в соответствии с утвержденными Советом НП МАСБ Программами

подготовки и повышения квалификации бухгалтеров — членов НП МАСБ;

- своевременно обновлять лицензию на образовательную деятельность и представлять ее копию, заверенную в установленном порядке, в НП МАСБ;

- оперативно представлять информацию, затребованную НП МАСБ;

- способствовать работе инспекционной комиссии;

- информировать Совет НП МАСБ обо всех обстоятельствах, которые могут повлечь неисполнение обязанностей.

Программами предусмотрена выдача следующих аттестатов:

- дипломированный международный бухгалтер-специалист финансового управления (IFA Financial Accountant Diploma);

- профессиональный международный бухгалтер-профессионал финансового управления (IFA Professional Financial Accountant).

16.4. Краткая информация о Высшей школе Главбуха

Обучение построено на профессиональном тестировании по основным темам. К каждой теме есть видеокурсы. Обучающийся проходит тест, выявляет пробел в знаниях, смотрит видеокурс и снова проходит тест, но уже без ошибок. Путь в школе выглядит так:

- подача заявления в Высшую школу Главбуха;

- обучение и тестирование;

- прохождение комплексного теста;

- получение Сертификата Высшей школы Главбуха.

Начальный курс обучения состоит из 24 базовых тем. Все темы можно посмотреть в разделе “Все курсы”. После прохождения этого курса запланирован еще следующий — углубленный уровень.

По каждой теме можно пройти один тест, но без единой ошибки. Количество попыток не ограничено, время не фиксиру-

ется. За верный тест будут начислены баллы, и тема будет отмечена как пройденная.

Каждый участник, набравший 1000 баллов за тесты, гарантированно получит Сертификат Высшей школы Главбуха.

Данный Сертификат дает право его обладателю пройти тестирование на получение удостоверения о повышении квалификации в Финансовом университете при Правительстве РФ. Также он дает возможность пройти дополнительное обучение объемом 72 часа по программам: “Практикум по МСФО”, “Учет, консолидация, анализ и контроль на предприятиях холдингового типа”, “Организация учетно-финансовой работы на предприятии”, “Английский язык для бухгалтеров”.

Чтобы получить код доступа ко всем материалам Высшей школы Главбуха, необходима действующая подписка (не менее 6 месяцев) на одно из изданий:

- журнал “Главбух”;
- журнал “Семинар для бухгалтера”;
- БСС Главбух.

В Высшей школе Главбуха применена инновационная система обучения. Для того чтобы грамотно построить свой учебный процесс, необходимо сделать следующее:

- 1) зайти в раздел “Моя учеба”;
- 2) выбрать интересную тему;
- 3) нажать на кнопку “Пройти тест”;
- 4) в случае ошибки система рекомендует конкретную видеопрезентацию к просмотру. Изучив материал, можно снова вернуться к тестированию.

Таким образом, будут выявлены и устранены пробелы в знаниях и не затрачено драгоценное время на тот материал, который уже и так хорошо известен.

Но при прохождении тестов очень важно знать несколько правил.

1. Тест не ограничен по времени — можно уделить ему столько времени, сколько нужно.

2. В тесте 10 вопросов.

3. Баллы начисляются только за тест, в котором дано 10 верных ответов.

4. Как только вы дадите неверный ответ, тест закончится, баллы не начисляются. Система выдаст вам рекомендацию по изучению соответствующего учебного материала.

5. Вернуться к тесту, в котором вы допустили ошибку, нельзя! Можно начать тестирование заново.

6. Ограничений по количеству попыток в прохождении теста на одну тему нет. Можно приступать к тестированию столько раз, сколько нужно.

7. Заранее посмотреть все 10 вопросов теста нельзя.

8. Следующий вопрос выводится на экран только после того, как дан верный ответ на предыдущий вопрос.

9. В ответе на вопрос теста нужно отметить все верные варианты. Обратите внимание, что в ответе может быть не один, а несколько правильных ответов. Нужно выбрать их все. Если вы выберете только один верный вариант в таком вопросе, то система сочтет, что вы ошиблись.

Программами обучения в Высшей школе Главбуха предусмотрена выдача Сертификатов:

- стандартный — за прохождение базового уровня;
- золотой — за прохождение углубленного уровня.

Стандартный сертификат выдается только в электронном виде.

Золотой сертификат выдается в электронном и бумажном виде.

16.5. Краткая информация об учебных центрах сертифицированного обучения

Центры сертифицированного обучения (ЦСО) обеспечивают доступное и качественное обучение по продуктам системы программ “1С:Предприятие 8”. За годы существования ЦСО обучили сотни тысяч человек в различных регионах России и СНГ.

Проект ЦСО имеет особую значимость для специалистов, проживающих в регионах, поскольку дает возможность пройти курс обучения, разработанный фирмой "1С", у сертифицированных фирмой "1С" преподавателей без поездки в Москву.

Для проекта ЦСО подготовлены сертифицированные курсы обучения, необходимые для изучения платформы "1С:Предприятие 8" или прикладных решений как с нуля, так и для изучения отдельных тем, вызывающих наибольшую сложность. Все курсы разработаны преподавателями-методистами 1С-учебных центров, имеющими большой опыт внедрения программных продуктов "1С:Предприятие", и авторизованы непосредственно специалистами отдела разработки фирмы "1С".

ЦСО получает от фирмы "1С" комплект материалов для проведения обучения, полностью соответствующий той методологии, которая была заложена при проектировании платформы "1С:Предприятие 8", и прикладных решений. При этом сертифицированные курсы поддерживаются и обновляются фирмой "1С" по мере выхода новых редакций программных продуктов.

Преподаватели, читающие курсы в региональных ЦСО, проходят обучение по каждому курсу и сдают экзамен на право его преподавания. Каждый преподаватель ЦСО имеет именной сертификат преподавателя ЦСО по каждому курсу, который имеет право проводить. Такой подход обеспечивает соответствие уровня квалификации преподавателя любого регионального ЦСО требованиям, предъявляемым фирмой "1С".

Курсы ЦСО предназначены для следующих категорий слушателей:

- IT-специалисты предприятий;
- практические внедренцы фирм-франчайзи;
- бухгалтеры, менеджеры, руководители;
- студенты вузов и средних специальных учебных заведений.

Все ЦСО проводят учебные курсы по своему расписанию по единым сертифицированным методикам и материалам.

По окончании обучения каждый слушатель получает свидетельство фирмы "1С" о прохождении курса обучения.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие организации осуществляют повышение квалификации бухгалтеров?
2. Приведите краткую характеристику деятельности ИПБ России.
3. Какой нормативный документ определяет порядок повышения квалификации бухгалтеров?
4. Какие квалификационные аттестаты можно получить при прохождении обучения в УМЦ ИПБ России?
5. Приведите краткую характеристику деятельности НП МАСБ.
6. По какой программе осуществляется повышение квалификации бухгалтеров — членов НП МАСБ?
7. Какие квалификационные аттестаты можно получить при прохождении обучения в УМЦ НП МАСБ?
8. Какие условия позволяют проходить повышение квалификации в Высшей школе Главбуха?
9. Как проходит учебный процесс в Высшей школе Главбуха?
10. По каким программам проходит повышение квалификации в центрах сертифицированного обучения?
11. Для каких категорий слушателей предназначены курсы ЦСО?
12. Какой документ получают слушатели по окончании обучения в ЦСО?

Глава 17. АТТЕСТАЦИЯ БУХГАЛТЕРОВ

17.1. Нормативное регулирование

Аттестация бухгалтеров проводится на основании Положения об аттестации бухгалтеров на соответствие должности по направлениям учета, утвержденного решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» протокол № 9/12 от 27 сентября 2012 г.

Настоящее Положение определяет порядок аттестации бухгалтеров на соответствие должности по следующим направлениям учета:

- учет основных средств и доходных вложений в материальные ценности;
- учет нематериальных активов и результатов исследований и разработок;
- учет материально-производственных запасов;
- учет финансовых вложений;
- учет денежных средств;
- учет расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- учет расчетов с покупателями и заказчиками;
- учет расчетов по займам и кредитам;
- учет расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость и акцизам;
- учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль;
- учет расчетов с бюджетом по прочим налогам;
- учет расчетов с персоналом и связанных с ними обязательств;
- учет затрат на производство, доходов и расходов, финансового результата отчетного года;
- учет капитала;

- учет в субъектах малого предпринимательства;
- учет расчетов с персоналом по оплате труда, подотчетным суммам и прочим операциям;

- учет расчетов с бюджетом по налогам.

Аттестация включает:

- проверку соответствия специалиста установленным настоящим Положением требованиям к образованию и стажу работы;
- обучение по программам подготовки и аттестации специалистов по направлениям учета, утвержденным ИПБ России;
- сдачу дистанционного экзамена (тестирования).

Аттестация подтверждает уровень знаний и навыков указанных лиц требованиям к квалификации, предъявляемым к конкретным должностям специалистов бухгалтерской службы.

Аттестация бухгалтеров проводится на основании договора, заключенного заказчиком с ИПБ России. Бухгалтеру, успешно прошедшему аттестацию, выдается аттестат бухгалтера на соответствие должности по участку учета сроком на три года. По истечении срока действия аттестата бухгалтер должен пройти аттестацию заново. ИПБ России является реестродержателем выданных аттестатов бухгалтера.

17.2. Требования к бухгалтерам

Бухгалтер, претендующий на получение аттестата бухгалтера, должен иметь стаж работы не менее одного года в должностях, требующих знания бухгалтерского учета, без предъявления требований к специальному образованию.

Для прохождения аттестации бухгалтер представляет следующие документы:

- заявление установленного образца;
- анкету установленной формы;
- надлежаще оформленные копии документов, подтверждающих стаж работы на должностях, требующих знания бухгалтерского учета;
- одну фотографию (3 × 4 без уголка, цветная).

Требования к бухгалтерам могут быть изменены по решению ИПБ России.

17.3. Порядок проведения тестирования бухгалтеров

Вопросы для тестирования составляются и утверждаются ИПБ России в соответствии с программами подготовки и аттестации бухгалтеров на соответствие должности по направлениям учета. Программы и вопросы актуализируются с учетом изменений в законодательных и нормативных документах.

В случае проведения аттестации бухгалтеров на соответствие должности по направлениям учета, выходящим за рамки типовых, ИПБ России специально для этого случая разрабатывает и утверждает соответствующие тесты.

Тест формируется методом случайной выборки из утвержденного перечня вопросов индивидуально для каждого бухгалтера.

Тест состоит из 25 вопросов по разделам:

1. Бухгалтерский учет — 15 вопросов;
2. Правовые основы учета — 5 вопросов;
3. Налогообложение — 5 вопросов.

Тестирование проводится два астрономических часа (без перерыва) в системе электронного тестирования на сайте ИПБ России (www.ipbr.org).

Присутствие на тестировании посторонних лиц не допускается.

Каждый правильный ответ на вопрос по любому разделу оценивается в 1 балл. Бухгалтер считается успешно прошедшим тестирование, если он показал следующие результаты:

- по разделу “Бухгалтерский учет” набрал не менее 9 баллов из 15 возможных;
- по разделу “Правовые основы учета” набрал не менее 3 баллов из 5 возможных;
- по разделу “Налогообложение” набрал не менее 3 баллов из 5 возможных.

В ходе тестирования бухгалтер имеет право давать собственные варианты ответов, которые по окончании тестирования рассматриваются в ИПБ России.

По окончании тестирования формируется предварительный протокол результатов тестирования. После вынесения ИПБ России решения о правильности собственных вариантов ответов бухгалтеров формируется и утверждается окончательный протокол результатов тестирования.

Бухгалтер, успешно прошедший тестирование, получает аттестат бухгалтера. Бухгалтер, не согласный с результатами тестирования, вправе апеллировать в ИПБ России в течение 30 дней со дня объявления результатов тестирования.

Апелляция подается в Комиссию по апелляциям ИПБ России (далее — Комиссия). Датой подачи заявления считается дата регистрации заявления в ИПБ России. В случае отправки заявления по почте датой подачи заявления считается дата почтового отправления, подтвержденная почтовым штампом.

Комиссия рассматривает апелляцию бухгалтера в течение 15 дней со дня поступления в ИПБ России. Решение Комиссии оформляется протоколом заседания и утверждается председателем Комиссии. Выписка из протокола заседания Комиссии и содержание вопросов теста, на которые даны неправильные ответы, направляются бухгалтеру в течение 5 дней со дня утверждения протокола. Решение Комиссии является окончательным. Повторная апелляция не допускается.

На основании протоколов результатов тестирования Президентский совет ИПБ России принимает решение о выдаче аттестата бухгалтера, который оформляется в месячный срок со дня принятия решения.

При выявлении фактов искажения представленных в ИПБ России сведений как до, так и после получения аттестата бухгалтера по решению Президентского совета ИПБ России бухгалтер лишается аттестата либо права на его получение.

За выдачу дубликата аттестата бухгалтера и оформление нового аттестата в связи с изменением фамилии, имени или отче-

ства, срок действия которого не истек, взамен утерянного (утраченного) взимается определенная сумма сбора.

Оформление нового аттестата (дубликата) осуществляется по заявлению владельца аттестата.

Вопросы для самоконтроля

1. На основании какого нормативного документа проводится аттестация бухгалтеров?

2. По каким участкам учета необходимо проводить аттестацию бухгалтеров?

3. По каким критериям проходит аттестация бухгалтеров?

4. Какой установлен порядок проведения тестирования бухгалтеров?

5. Какой документ выдается бухгалтеру, успешно прошедшему аттестацию?

Глава 18. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

18.1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России была одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом ИПБ 29 декабря 1997 г. Она включает следующие разделы:

1. Введение.
2. Общие положения.
3. Цель бухгалтерского учета.
4. Основы организации бухгалтерского учета.
5. Содержание информации, формируемой в бухгалтерском учете.
6. Требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете.
7. Состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для внешних пользователей.
8. Критерии признания активов, обязательств, доходов и расходов.
9. Оценка активов, обязательств, доходов и расходов.

Как видно из содержания, Концепция определила основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, сложившейся в России. Она была основана на последних достижениях науки и практики, ориентирова-

на на модель рыночной экономики, используя опыт стран с развитой рыночной экономикой, и отвечала международным признанным принципам учета и отчетности.

18.2. Развитие бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу была одобрена приказом Минфина РФ 1 июля 2004 г. № 180. Она направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям.

Концепция включает следующие разделы:

1. Необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности.

2. Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности.

2.1. Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности.

2.2. Создание инфраструктуры применения МСФО.

2.3. Изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности.

2.4. Усиление контроля качества бухгалтерской отчетности.

2.5. Подготовка и повышение квалификации кадров.

3. Этапы развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе.

Новая Концепция бухгалтерского учета и разработанные на ее основе правила и формы постановки и ведения бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами, равно как контроль над достоверностью и надежностью финансовой индустрии, была призвана создать элементы рыночной инфраструктуры, обеспечивающие благоприятный инвестиционный климат в стране.

18.3. Порядок применения международных стандартов финансовой отчетности

Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности при применении на территории РФ утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 25 февраля 2011 г. № 107.

Положение состоит из следующих разделов:

1. Общие положения.
2. Экспертиза применимости документа международных стандартов на территории Российской Федерации.
3. Принятие решения о введении документа международных стандартов в действие на территории Российской Федерации.
4. Опубликование документа международных стандартов.

На основании указанного Положения приказом Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н предусмотрено введение в действие на территории РФ ряда МСФО и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности.

Тексты МСФО были зарегистрированы в Минюсте России 5 декабря 2011 г. и опубликованы в приложении к журналу “Бухгалтерский учет” № 12, 2011, который приказом Минфина РФ от 22 ноября 2011 г. № 156н был определен официальным печатным изданием для опубликования стандартов и разъяснений. По информации редакции журнала, датой публикации можно считать 20 декабря 2011 г., когда тираж вышел из типографии и были разосланы обязательные экземпляры. Тексты МСФО также доступны на сайте Минфина РФ и в информационно-справочных системах.

С одной стороны, это событие воспринимается как формальное по причине того, что оно происходит с запозданием в несколько лет. Для многих российских компаний составление отчетности по МСФО вошло в регулярную практику; банки составляют отчетность по МСФО с 2005 г.; официальный перевод текстов стандартов на русский язык был доступен на сайте Фонда Международных стандартов финансовой отчетности и часть специалистов успели изучить МСФО в оригинале. С другой стороны, это серьез-

ное юридически значимое событие, оказывающее большое влияние на всю российскую систему бухгалтерского учета и отчетности.

Во-первых, МСФО таким образом непосредственно введены в систему российского законодательства и в случаях, предусмотренных соответствующими актами, имеют прямое действие. К тому же в определенных случаях МСФО будут заменять собой российские положения по бухгалтерскому учету и отчетности, использоваться при разработке и формировании учетной политики организаций.

Во-вторых, официальное вступление в силу МСФО в России автоматически запускает в действие Закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ "О консолидированной отчетности", согласно которому организации составляют, представляют и публикуют консолидированную финансовую отчетность по МСФО, начиная с отчетности за год, следующий за годом, в котором МСФО признаны для применения на территории Российской Федерации, т. е. начиная с отчетности за 2012 г. Учитывая требования Стандартов по представлению сравнительной информации минимум за один год, необходимость подготовки отчетности по МСФО фактически возникает ретроспективно с 2011 г.

При этом консолидированная финансовая отчетность должна составляться в полном соответствии с МСФО, т. е. стандарты должны применяться непосредственно и во всех аспектах составления отчетности, включая: выбор и применение учетной политики; определение состава группы, методов консолидации, правил признания, классификации и оценки статей; соблюдение структуры представления и требований по раскрытию информации и др.

В настоящее время закон обязателен для кредитных и страховых организаций, а также организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах; в последующем планируется расширение его сферы применения. Для организаций, составляющих консолидированную отчетность по ОПБУ США, предусмотрена отсрочка до 2015 г. Также следует учитывать, что если российская организация по иным основаниям готовит консолидированную отчетность, то с 2012 г. она должна соответствовать МСФО.

18.4. Основные направления развития бухгалтерского учета на основе Международных стандартов финансовой отчетности

Приказом Минфина России от 30 ноября 2011 г. № 440 утвержден План по развитию бухгалтерского учета в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности на 2012–2015 гг.

В Плане намечены мероприятия по следующим направлениям:

1. Повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности.
2. Совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности.
3. Развитие профессии.
4. Международное сотрудничество.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите разделы Концепции ведения бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

2. Из каких разделов состоит Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу?

3. Из каких разделов состоит Положение о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ?

4. Что понимается под признанием документов Международных стандартов?

5. Когда вступают в силу на территории РФ МСФО, указанные в приказе Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н?

6. В каком нормативном документе предусматривается развитие бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе МСФО?

7. Назовите основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на 2012–2015 гг.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ “О бухгалтерском учете”.
2. Гражданский кодекс РФ (части первая — четвертая).
3. Кодекс этики членов профессиональных бухгалтеров и аудиторов — членов НП “ИПБ России”, утвержденный общим собранием членов НП “Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России” (Протокол № 2 от 28 мая 2009 г.).
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утвержденная приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180.
5. Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая).
6. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (утверждена постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283).
7. Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 “О классификации основных средств, включенных в амортизационные группы.
8. Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н “О формах бухгалтерской отчетности организации”.
9. Приказ Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15 “Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга”.
10. Приказ Федеральной налоговой службы от 22 марта 2012 г. № ММВ-7-3/174 “Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения”.
11. Письмо Минфина России от 24 июля 1992 г. № 59 “О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях”.

12. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н).

13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

14. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия" ПБУ 1/2008 (утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н).

15. Положение по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2006 (утверждено приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н).

16. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов ПБУ 5/01 (утверждено приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н).

17. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н).

18. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н).

19. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организаций" ПБУ 10/99 (утверждено приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н).

20. Положение по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2010 (утверждено приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н).

21. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007 (утверждено приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н).

22. Положение по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" ПБУ 15/2008 (утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н).

23. Положение по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль” ПБУ 18/02 (утверждено приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н).

24. Положение по бухгалтерскому учету “Учет финансовых вложений” ПБУ 19/02 (утверждено приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н).

25. Положение по бухгалтерскому учету “Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности” ПБУ 22/2010 (утверждено приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н).

26. Положение по бухгалтерскому учету “Отчет о движении денежных средств” ПБУ 23/2011 (утверждено приказом Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11н).

27. Положение о порядке и сроках хранения документов акционерных обществ (утверждено постановлением ФКЦБ России от 16 июля 2003 г. № 03-33/пс).

28. Положение об аттестации бухгалтеров на соответствие должности по направлениям учета, утверждено решением Президентского Совета НП “ИПБ России” (Протокол от 28 сентября 2012 г. № 9/12).

29. Положение об аттестации претендентов на получение квалификационных аттестатов профессионального бухгалтера-практика, утверждено решением Президентского Совета НП “ИПБ России” (Протокол от 28 мая 2009 г. № 3/09).

1. Андреев В. Д., Лисицина И. В. Введение в профессию бухгалтера: Учеб. пособие. — М.: МАГИСТР; ИНФРА-М, 2011.

2. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие. — М.: Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2013.

3. Бородина В. В. Документирование в бухгалтерском учете: Учеб. пособие. — М.: ФОРУМ, 2008.

4. Вахрушина М. А., Мельникова Л. А. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. — М.: Омега-Л, 2011.

5. Гетьман В. Г., Керимов В. Э. Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2012.

6. Жеребенкова А. В. Документооборот на предприятии. — М.: Вершина, 2004.

7. Кузнецова Т. В. Делопроизводство в бухгалтерии: Практическое пособие. — М.: Бухгалтерский бюллетень, 2003.

8. Касьянова Г. Ю. Основные средства: Бухгалтерский и налоговый учет. — М.: АБАК, 2010.

9. Кондраков Н. П. Учетная политика организаций — М.: Проспект, 2013.

10. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебник / Под ред. В. Г. Гетьмана. — М.: ИНФРА-М, 2012.

11. Практическое пособие по налогу на прибыль. — М.: СТАТУТ, 2007.

12. Палий В. Ф. О подготовке специалистов по бухгалтерскому учету// Бухгалтерский учет. — 2008. — № 12.

13. Рассказова-Николаева С. А., Калинина Е. М., Самойлюк О. А. Учетная политика — СПб.: Питер, 2012.

14. Тепляков А. Б. Первичные документы в бухгалтерском учете и налогообложении. — М.: Гросс-Медиа, 2008.

15. Хахонова Н. Н. Бухгалтерское дело: Учеб. пособие. — М.: Кнорус, 2010.

16. Шеремет А. Д. Подготовка профессиональных бухгалтеров и аудиторов в соответствии с международными стандартами// Бухгалтерский учет. — 2004. — № 6.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Положение о бухгалтерской службе

I. Общие положения

Главная бухгалтерия является самостоятельным структурным подразделением предприятия на правах отдела, подчиняется главному бухгалтеру.

II. Задачи

1. Организация учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия.
2. Осуществление контроля за сохранностью собственности, правильным расходованием денежных средств и материальных ценностей, соблюдением строжайшего режима экономии и хозяйственного расчета.

III. Структура

1. Структуру и штаты главной бухгалтерии утверждает директор предприятия в соответствии с типовыми структурами аппарата управления и нормативами численности специалистов и служащих с учетом объемов работы и особенностей производства.
2. В состав главной бухгалтерии входят подразделения (секторы, группы) учета основных средств и малоценного инвентаря, материалов, затрат на производство и калькулирование себестоимости, учета готовой продукции и ее реализации, расчетов с рабочими и служащими, финансово-расчетных операций, сводного учета и отчетности, финансового контроля и ревизии и др.

IV. Функции

1. Достоверная и рациональная организация бухгалтерского учета, отвечающего требованиям оперативного руководства предприятием, и строгое соблюдение установленного правила ведения учета.

2. Внедрение передовых форм и методов бухгалтерского учета на основе широкого применения вычислительной техники.

3. Организация учета основных фондов, сырья, материалов, топлива, готовой продукции, денежных средств и других ценностей предприятия, издержек производства и обращения, исполнения смет расходов.

4. Организация расчетов по заработной плате с работниками предприятия.

5. Составление отчетных калькуляций себестоимости продукции, балансов и бухгалтерской отчетности.

6. Осуществление мероприятий по совершенствованию калькулирования себестоимости отдельных видов продукции, по внедрению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

7. Своевременное начисление и контроль своевременности перечислений государственных налогов, отчислений от прибылей и других платежей в Государственный бюджет, а также средств амортизационного фонда на финансирование затрат по капитальным вложениям и капитальному ремонту, своевременности погашения кредитов учреждений банков.

8. Обеспечение документального отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с движением денежных средств, начислением и перечислением налогов, отчислений от прибыли и других платежей в государственный бюджет.

9. Осуществление контроля за своевременным проведением инвентаризации денежных средств, товарно-материальных ценностей и расчетов, а также ревизий в подчиненных хозяйствах с самостоятельным балансом.

10. Принятие мер к предупреждению недостатков, растрат и других нарушений и злоупотреблений, обеспечение своевременности оформления материалов по недостаткам, растратам, хищениям и другим злоупотреблениям, осуществление контроля за передачей в надлежащих случаях этих материалов судебно-следственным органам.

11. Составление бухгалтерской отчетности на основе достоверных первичных документов и соответствующих бухгалтерских записей, своевременное представление ее соответствующим органам.

12. Осуществление (совместно с другими службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности с целью выявления внутрихозяйственных резервов, ликвидации потерь и непроизводительных расходов.

13. Участие в разработке рациональной плановой и учетной документации, в методическом руководстве и организации работы по внедрению, совершенствованию и расширению сферы действия внутрихозяйственного расчета.

14. Применение утвержденных в установленном порядке типовых унифицированных форм первичной учетной документации, строгое соблюдение порядка оформления этой документации.

15. Обеспечение строгого соблюдения кассовой и расчетной дисциплины, правильное расходование полученных в банках средств по назначению, соблюдение порядка выписки чеков и хранения чековых книжек.

16. Обеспечение хранения бухгалтерских документов и бухгалтерского архива в установленном порядке.

17. Осуществление контроля:

- за правильным и своевременным оформлением приема и расходования сырья, материалов, топлива, готовых изделий, товаров и других ценностей, за своевременным предъявлением претензий к поставщикам;

- своевременным взысканием дебиторской и погашением кредиторской задолженности;

- правильным расходованием фонда оплаты труда, исчислением и выдачей всех видов премий, вознаграждений и пособий, соблюдением установленных штатов, должностных окладов, смет административно-хозяйственных и других расходов, а также соблюдением платежной и финансовой дисциплины;

- обоснованным и законным списанием с бухгалтерского баланса недостач, потерь, дебиторской задолженности и других средств;

- правильным и своевременным проведением и оформлением в установленном порядке переоценки товарно-материальных ценностей.

V. Взаимоотношения главной бухгалтерии с другими подразделениями предприятия

1. С отделом технического контроля.

Получает: акты о браке с указанием виновных в образовании брака; заключения на принятые рекламации и расчет потерь в связи с ликвидацией обнаруженных недостатков.

Представляет: сведения о результатах учета потерь от брака в цехах по бракоизвещениям и об отнесении сумм на виновных.

2. С отделами главного механика и главного энергетика.

Получает: извещения о выполнении заказов; утвержденные в установленном порядке акты на списание оборудования и энергооборудования с баланса; утвержденные в установленном порядке акты на передачу или на продажу оборудования, акты на передачу оборудования из ремонта в эксплуатацию.

Представляет: информацию о затратах, произведенных на содержание и ремонт оборудования; информацию о наличии основных и оборотных средств в сопоставлении с нормативом.

3. С инструментальным отделом.

Получает: отчетную документацию по производству инструмента и оснастки; расчеты по нормам запаса на центральном инструментальном складе.

Представляет: отчетные данные по инструментальному хозяйству завода; нормы запаса инструмента на ЦИСе; счета для акцепта на приобретаемый инструмент, образцы, твердые сплавы и алмазный инструмент; информацию о наличии основных и оборотных средств в сопоставлении с нормативом.

4. С отделом главного технолога.

Представляет: сведения о фактическом расходе материалов на единицу изделий основного производства.

5. С отделами материально-технического снабжения и внешней кооперации.

Получает: ведомость на излишние материалы и неликвиды; инвентаризационные ведомости материальных ценностей; расчеты и другие данные для взыскания с поставщиков пени, штрафов и неустоек, а также заключения по претензиям, заявленным поставщиками; отчетные данные о движении материалов и изделий и об остатках их на конец каждого месяца.

Представляет: счета для акцепта; сведения о материалах в пути; сведения о движении материалов и комплектующих изделий и реализации сверхнормативных остатков на начало месяца и квартала в стоимостной оценке; информацию о неоплаченных счетах с указанием причин; лимиты затрат на телефонные, телеграфные и командировочные расходы; отчетные данные о стоимости материалов, комплектующих изделий, израсходованных цехами и отделами завода.

6. С планово-экономическим отделом.

Получает: годовые, квартальные и месячные планы производства в номенклатуре; планы производства продукции по номенклатуре и объему товарной продукции по цехам предприятия. Представляет: отчеты по выпуску продукции (по номенклатуре и в денежной оценке); материалы о состоянии незавершенного производства; другие данные, необходимые для анализа и планирования.

7. С отделом организации труда и заработной платы.

Получает: смету использования фонда материального поощрения; утвержденные положения о премировании рабочих из фонда заработной платы, а также рабочих, специалистов и служащих из фонда материального поощрения.

Представляет: сведения о фактически начисленной заработной плате по категориям работающих и хозрасчетным подразделениям; сведения об использовании фонда материального поощрения; сведения о натуральных и денежных выплатах сверх фонда заработной платы.

8. С отделом капитального строительства.

Получает: ежемесячно баланс по капитальным вложениям; титульные списки капитальных работ и копии справок о наличии финансирования. Представляет: оформленные справки о наличии финансирования.

9. Со всеми цехами и отделами.

Получает: отчеты выполнения плана работ и услуг в натуральных измерителях; отчеты о движении основных материалов (по установленной номенклатуре); отчеты о состоянии незавершенного производства; необходимые для бухгалтерского учета и контроля документы, приказы, распоряжения, а также всякого рода договоры, сметы, нормативы.

Представляет: сведения о затратах на производство по элементам; сведения о выполнении хозрасчетных показателей; разного рода справки, сведения и прочее, связанное с хозрасчетной деятельностью подразделения.

10. С отделом сбыта.

Представляет: данные об остатках готовой продукции (по видам и типам); сличительные ведомости по результатам инвентаризации; сведения о неплатежеспособности отдельных заказчиков; извещения о применении санкций к покупателям и заказчикам.

11. С юридическим отделом.

Получает: результаты рассмотрения по гражданским и уголовным делам. Представляет: материалы по фактам хищений и взысканий дебиторской задолженности с граждан.

VI. Права

1. Требовать от подразделений предприятия представления материалов (планов, отчетов, справок и т. п.), необходимых для осуществления работы, входящей в компетенцию главной бухгалтерии.

2. Подписывать бухгалтерские отчеты и балансы предприятия, статистические отчеты о выполнении планов по важнейшим показателям производственно-хозяйственной деятельности предприятия, документы, служащие основанием для приема и выдачи денег, материальных и других ценностей, а также изменяющие кредитные и расчетные обязательства предприятия. Указанные документы без подписи главного бухгалтера или его заместителя считаются недействительными.

3. Рассматривать и визировать договоры и соглашения, заключенные предприятием, приказы об установлении и изменении условий оплаты труда и премирования, о приеме, увольнении и перемещении материально ответственных лиц на предприятии, о списании ценностей.

4. Не принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые нарушают действующее законодательство и установленный порядок приема, оприходования, хранения и расходования денежных средств, оборудования, материальных и других ценностей.

5. Представлять руководству предприятия предложения о наложении взысканий на лиц, допустивших недоброкачественное оформление и составление документов, несвоевременную передачу их для отражения на счетах бухгалтерского учета и отчетности, а также допустивших недостоверность содержащихся в документах данных.

6. Осуществлять связь с другими организациями по вопросам, входящим в компетенцию главной бухгалтерии.

7. Указания главной бухгалтерии в пределах функций, предусмотренных настоящим Положением, являются обязательными к руководству и исполнению подразделениями предприятия.

VII. Ответственность

1. Всю полноту ответственности за качество и своевременность выполнения возложенных настоящим Положением на главную бухгалтерию задач и функций несет главный бухгалтер.

2. Степень ответственности других работников устанавливается должностными инструкциями.

**Приказ № 18/09 от 31 декабря 2012 г.
об учетной политике предприятия ООО "Х" на 2013 г.**

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", "Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации", утвержденным приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н, Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н, и другими нормативными документами в целях соблюдения в организации в течение отчетного года единой методики отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций и выполнения требований налогового законодательства в соответствии с НК РФ

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить учетную политику для целей бухгалтерского и налогового учета предприятия на 2013 г.
2. Ввести в действие настоящий приказ с 1 января 2013 г.

Учетная политика ООО "Х" для целей бухгалтерского учета

1. Общие положения.

1.1. Бухгалтерский учет на предприятии ведется в соответствии со стандартами РФ.

1.2. Предприятие ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с принятым единым рабочим планом счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов сформирован на основании плана счетов, утвержденного приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности.

1.3. Ведение бухгалтерского учета осуществляется автоматизированным способом с применением программы "1С".

1.4. Основным регистром бухгалтерского учета является журнал — ордер. Прочие бухгалтерские регистры при необходимости распечатываются.

1.5. Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель предприятия.

1.6. Руководство работами по организации и ведению бухгалтерского учета возлагается на главного бухгалтера.

1.7. При соответствии статусу субъекта малого предпринимательства предприятие может не применять Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02 (п. 2 ПБУ 18/02).

1.8. Данная учетная политика не является исчерпывающей. При внесении в законодательные акты, регулирующие порядок ведения бухгалтерского учета, значительных изменений соответствующие изменения вносятся в учетную политику предприятия. Также предприятием могут вноситься дополнения в учетную политику по мере возникновения новых фактов хозяйственной деятельности, не имевших места ранее, для более достоверной оценки финансового положения и финансовых результатов деятельности предприятия.

2. Документирование хозяйственных операций.

2.1. Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные документы, фиксирующие совершение хозяйственной операции. Применяется первичная документация, входящая в состав ОКУД. В случае применения нетиповых документов форма каждого документа утверждается руководителем.

2.2. Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация накапливается и систематизируется в регистрах бухгалтерского учета и поквартально переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность и налоговые декларации.

2.3. Имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете и отчетности оцениваются в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных расходов в валюте, действующей на территории РФ (в рублях).

2.4. В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности инвентаризация проводится один раз в год по состоянию на 31 декабря.

3. Бухгалтерская отчетность. Правила оценки статей бухгалтерской отчетности.

3.1. Учет основных средств на предприятии осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

3.2. Стоимость основных средств производственного назначения повышается путем начисления амортизации. Для обобщения информации об амортизации, накопленной во время эксплуатации объектов основных средств, используется счет 02 "Амортизация основных средств".

3.3. Амортизация начисляется линейным способом.

Срок полезного использования объекта амортизируемого имущества определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету, исходя из ожидаемого срока использования и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

3.4. Активы, в отношении которых выполняются условия, предусмотренные в п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, и стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации следует организовать надлежащий контроль за их использованием. При списании полностью амортизированных основных средств либо их ликвидации по иным причинам отдельные детали (на основании заключения комиссии) приходятся по цене возможного использования с отражением по дебету счетов материалов и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы". При невозможности оприходования отдельных деталей (на основании заключения комиссии) указанные основные средства списываются полностью.

3.5. Резерв на проведение всех видов ремонта основных производственных фондов предприятие не создает и отражает затраты на восстановление объекта основных средств в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся в качестве расходов по обычным видам деятельности.

3.6. Учет нематериальных активов на предприятии осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" ПБУ 14/2007, утвержденным приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н.

16 Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

3.7. Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение их полезного использования. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

38 Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды. Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком использования. Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

— срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

— ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

3.8. Выбор способа определения амортизации нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

3.9. Учет материально-производственных запасов на предприятии ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н. Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. К материалам относятся материальные ценности сроком службы до одного года независимо от их стоимости.

3.10. Материально-производственные запасы, списываемые в производство или реализуемые на сторону, оцениваются по средней себестоимости.

3.11. Предприятие не создает резервов на снижение стоимости материальных ценностей.

3.12. Учет издержек обращения отражать на счете 44 "Расходы на продажу" в разрезе элементов и статей затрат.

Затраты учитываются в том отчетном периоде, к которому они относятся независимо от времени их оплаты — предварительной или последующей. В бухгалтерском учете затраты относятся на себестоимость в полной сумме по первичным бухгалтерским документам независимо от установленных для целей налогообложения норм и нормативов. Расходы предприятия по транспортировке товаров учитываются на счете 44 "Расходы на продажу". Транспортные расходы включаются без стоимости остатка, приходящегося на остаток товара, который рассчитывается по специальному расчету.

3.13. Расходы, произведенные в расчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в учете на счете 97 "Расходы будущих периодов" и подлежат отнесению на издержки производства и обращения в течение срока, к которому они относятся.

3.14. Начисление налога на имущество отражается на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

3.15. Финансовые вложения, учет кредитов и займов. При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, его стоимость определяется по первоначальной стоимости единицы бухгалтерского учета финансовых вложений (п. 26 ПБУ19/02). Расходы по займам и кредитам отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся (п. 6 ПБУ15/2008).

3.16. Долгосрочную задолженность учитывать на счете 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" в составе долгосрочной задолженности без перевода в краткосрочную.

3.17. Предприятие не создает резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями за продукцию, товары, услуги.

3.18. Предприятие не создает резервы предстоящих расходов.

3.19. Невзысканная дебиторская и кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, списывается и относится на финансовые результаты предприятия.

3.20. Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в учете обособленно и относятся на финансовые результаты при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

3.21. Балансовая прибыль (убыток) является конечным финансовым результатом, выявленным за отчетный период на основании бух-

галтерского учета всех хозяйственных операций предприятия и оценки статей баланса в соответствии с настоящим Приказом и нормативными документами.

3.22. Использование нераспределенной прибыли, периодичность и порядок распределения определяются решением учредителей.

3.23. Организация представляет бухгалтерскую отчетность в объеме и по формам, предусмотренным приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н.

Учетная политика ООО "Х" для целей налогового учета

4. Налоговый учет на предприятии ведется в соответствии с Налоговым кодексом РФ и другими нормативными документами.

4.1. Учет доходов от реализации товаров (работ, услуг) для целей налогообложения признается по методу начисления (ст. 271 НК РФ). Учет расходов, связанных с деятельностью предприятия для целей налогообложения, признается по методу начисления в том отчетном периоде, к которому он относится независимо от времени фактической оплаты (ст. 272 НК РФ). Данное положение распространяется и на доход от реализации прочего имущества, а также на внереализационные доходы и расходы.

4.2. Расходы на продажу товаров, работ, услуг относятся на себестоимость пропорционально доходу от реализации, полученному от указанных видов деятельности.

4.3. Списание сырья, материалов и товаров, используемых при производстве работ, услуг и реализации товаров в целях налогообложения прибыли осуществляется по методу средней стоимости (п. 8 ст. 254, подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ).

4.4. При реализации и ином выбытии ценных бумаг списывать на расходы стоимость ценных бумаг по стоимости единицы (п. 9 ст. 280 НК РФ).

4.5. Для целей налогообложения прибыли применяется линейный метод амортизации основных средств на основании сроков их полезного использования (ст. 259 НК РФ). В случае приобретения бывших в употреблении основных средств предприятие вправе определять срок полезного использования с учетом срока эксплуатации предыдущими собственниками (п. 12 ст. 259 НК РФ).

4.6. Имущество стоимостью до 20 000 тыс. руб. включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

4.7. Расходы на ремонт основных средств признаются в том отчетном периоде, в котором они осуществлены, в размере фактических затрат (ст. 260 НК РФ).

4.8. К прямым расходам относится стоимость приобретения товаров, сформированная с учетом расходов, связанных с приобретением этих товаров (отражается в регистре бухгалтерского учета по счету 41 "Товары"), реализованных в данном отчетном периоде и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров (ст. 320 НК РФ). Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществленных в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца (ст. 32 НК РФ).

4.9. Расходы на услуги банков включаются в состав внереализационных расходов (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ).

4.10. Налоговый учет ведется в соответствии с НК РФ в регистрах бухгалтерского учета с добавлением регистров учета, в которых учитываются доходы (расходы), не признаваемые для целей налогообложения (ст. 313 НК РФ).

4.11. Предприятие не создает резервы по сомнительным долгам.

4.12. Предприятие не создает резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, оплату отпусков и др.

4.13. При образовании в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах убытка (убытков) предприятие вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на сумму полученного убытка в соответствии с порядком, предусмотренным ст. 283 НК РФ.

4.14. Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исчисляются равными долями в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей.

Генеральный директор
ООО "Х"

Сидоров Н. А.

**Извлечение из рабочего плана счетов,
входящего в состав программы "1С: Бухгалтерия 8"**

	Код	Быстрый	Наименование	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	Подр.	НУ
T	01.01	0101	Основные средства в организации		A				✓
T	01.09	0109	Выбытие основных средств		A				✓
T	02	02	Амортизация основных средств		П				✓
T	02.01	0201	Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01		П				✓
T	02.02	0202	Амортизация основных средств, учитываемых на счете 03		П				✓
T	03	03	Доходные вложения в материальные ценности		A				✓
T	03.01	0301	Материальные ценности в организации		A				✓
T	03.02	0302	Материальные ценности, предоставленные во временное владение и пользование		A				✓
T	03.03	0303	Материальные ценности, предоставленные во временное пользование		A				✓
T	03.04	0304	Прочие доходные вложения		A				✓
T	03.09	0309	Выбытие материальных ценностей		A				✓
T	04	04	Нематериальные активы		A				✓
T	04.01	0401	Нематериальные активы организации		A				✓
T	04.02	0402	Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы		A				✓

	Код	Быстрый	Наименование	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	Подр.	НУ
Т	05	05	Амортизация нематериальных активов		П				✓
Т	07	07	Оборудование к установке		А		✓		✓
Т	08	08	Вложения во внеоборотные активы		А				✓
Т	08.01	0801	Приобретение земельных участков		А				✓
Т	08.02	0802	Приобретение объектов природопользования		А				✓
Т	08.03	0803	Строительство объектов основных средств		А				✓
Т	08.04	0804	Приобретение объектов основных средств		А		✓		✓
Т	08.05	0805	Приобретение нематериальных активов		А				✓
Т	08.06	0806	Перевод молодняка животных в основное стадо		А		✓		✓
Т	08.07	0807	Приобретение взрослых животных		А		✓		✓
Т	08.08	0808	Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ		А				✓
Т	09	09	Отложенные налоговые активы		А				✓
Т	10	10	Материалы		А		✓		✓
Т	10.01	1001	Сырье и материалы		А		✓		✓
Т	10.02	1002	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали		А		✓		✓
Т	10.03	1003	Топливо		А		✓		✓
Т	10.04	1004	Тара и тарные материалы		А		✓		✓
Т	10.05	1005	Запасные части		А		✓		✓
Т	10.06	1006	Прочие материалы		А		✓		✓

	Код	Быстрый	Наименование	Заб.	Акт.	Вал.	Кол.	Подр.	НУ
Т	10.07	1007	Материалы, переданные в переработку на сторону		А		✓		✓
Т	10.08	1008	Строительные материалы		А		✓		✓
Т	10.09	1009	Инвентарь и хозяйственные принадлежности		А		✓		✓
Т	10.10	1010	Специальная оснастка и специальная одежда на складе		А		✓		✓
Т	10.11	1011	Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации		А		✓	✓	✓
Т	10.11.1	10111	Специальная одежда в эксплуатации		А		✓		✓
Т	10.11.2	10112	Специальная оснастка в эксплуатации		А		✓	✓	✓
Т	11	11	Животные на выращивании и откорме		А		✓		
Т	14	14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей		АП				
Т	14.01	1401	Резервы под снижение стоимости материалов		АП				
Т	14.02	1402	Резервы под снижение стоимости товаров		АП				
Т	14.03	1403	Резервы под снижение стоимости готовой продукции		АП				
Т	14.04	1404	Резервы под снижение стоимости незавершенного производства		АП				
Т	15	15	Заготовление и приобретение материальных ценностей		АП				
Т	15.01	1501	Заготовление и приобретение материалов		АП				
Т	15.02	1502	Приобретение товаров		АП				

Сроки хранения документов акционерных обществ

№ п/п	Документы	Срок хранения
1	2	3
1	Решение об учреждении (создании) общества, договор о создании общества, договор о присоединении (слиянии) общества и передаточный акт, решение о разделении, выделении или преобразовании и разделительный баланс	Постоянно
2	Устав общества, изменения и дополнения, внесенные в устав общества, зарегистрированные в установленном порядке, свидетельство о государственной регистрации общества	Постоянно
3	Документы, подтверждающие права общества на имущество, находящееся на его балансе	В соответствии с "Перечнем типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения", утвержденным приказом Министерства культуры РФ от 25 августа 2010 г. № 558
4	Решения о выпуске (дополнительном выпуске) ценных бумаг, проспекты (проспекты эмиссии) ценных бумаг, изменения и (или) дополнения в решения о выпуске (дополнительном выпуске) и (или) проспекты (проспекты эмиссии) ценных бумаг, отчеты об итогах выпуска (дополнительного выпуска) ценных бумаг, зарегистрированные в установленном порядке регистрирующими органами	Постоянно

1	2	3
5	Внутренние документы общества	В соответствии с "Перечнем типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения", утвержденным приказом Министерства культуры РФ от 25 августа 2010 г. № 558
6	Положение о филиале или представительстве общества	Постоянно
7	Годовые отчеты общества	Постоянно
8	Документы бухгалтерского учета общества	Не менее 5 лет
9	Отчеты независимых оценщиков	Не менее 5 лет
10	Документы бухгалтерской отчетности (бухгалтерские балансы, отчеты о прибылях и убытках, приложения к бухгалтерской отчетности, предусмотренные нормативными актами Российской Федерации, аудиторские заключения, подтверждающие достоверность бухгалтерской отчетности, пояснительные записки): а) сводной (консолидированной) годовой б) годовой в) квартальной г) месячной	Постоянно Постоянно Не менее 5 лет Не менее 1 года
11	Протоколы общих собраний акционеров (решения акционера, являющегося владельцем всех голосующих акций общества), ревизионной комиссии (ревизора) общества	Постоянно
12	Протоколы заседаний совета директоров (наблюдательного совета) общества	Постоянно

1	2	3
13	Протоколы заседаний коллегиального исполнительного органа общества (правления, дирекции), решения единоличного исполнительного органа общества (директора, генерального директора, президента)	Постоянно
14	Бюллетени для голосования, а также доверенности (копии доверенностей) на участие в общем собрании акционеров	Постоянно
15	Списки аффилированных лиц общества, списки лиц, имеющих право на участие в общем собрании акционеров, имеющих право на получение дивидендов, а также иные списки, составляемые обществом для осуществления акционерами своих прав в соответствии с требованиями Федерального закона "Об акционерных обществах"	Постоянно
16	Заключения ревизионной комиссии (ревизора) общества, государственных и муниципальных органов финансового контроля	Постоянно
17	Ежеквартальные отчеты эмитента: а) за 1 квартал финансового (отчетного) года б) за 2, 3, 4 кварталы финансового (отчетного) года в) иные документы, содержащие информацию, подлежащую опубликованию или раскрытию иным способом в соответствии с Федеральным законом "Об акционерных обществах", иными федеральными законами	Постоянно Не менее 5 лет Не менее 1 года
18	Описи документов общества, передаваемых на постоянное хранение в архив общества	Постоянно
19	Акты о выделении документов общества с истекшим сроком хранения к уничтожению	Постоянно
20	Иные документы, предусмотренные Федеральным законом "Об акционерных обществах", уставом общества, внутренними документами общества, решениями общего собрания акционеров, совета директоров (наблюдательного совета) общества, органов управления общества, а также документы, предусмотренные правовыми актами Российской Федерации	В соответствии с "Перечнем типовых управленческих архивных документов, образующихся в процессе деятельности государственных органов, органов местного самоуправления и организаций, с указанием сроков хранения", утвержденным приказом Министерства культуры РФ от 25 августа 2010 г. № 558

Акт по уничтожению документов**УТВЕРЖДАЮ**Наименование предприятия
(организации, учреждения)наименование должности
руководителя организации

АКТ

№ _____

(подпись) _____ расшифровка подписи _____

_____ (место составления)*

Дата _____

о выделении к уничтожению документов, не подлежащих
хранению

На основании _____

(название и выходные данные перечня документов с указанием срока их хранения)
отобраны к уничтожению как не имеющие научно-исторической цен-
ности и утратившие практическое значение документы фонда № _____

_____ (название фонда)

№ п/п	Заголовки дела или групповой заголовок дел	Дата дела или крайние даты дел	Номера описей (номенклатур) за годы	Индекс дела (тома, части) по номенклатуре или номер дела по описи	Количество дел (томов, частей)	Сроки хранения дела (тома, части) и номера статей по перечню	Примечание
1	2	3	4	5	6	7	8

Итого _____ дел за годы _____
(цифрами, прописью)

Описи дел постоянного хранения _____ за
_____ годы утверждены,

а по личному составу — согласованы с ЭПК _____

_____ (наименование архивного учреждения)
Протокол № _____ от “ _____ ” _____ 20 _____ г.

Наименование должности лица, проводившего экспертизу ценности документов

Дата _____ (подпись) _____ расшифровка подписи

Уничтожение дел с истекшим сроком хранения, имеющих грифы “Секретно”, “Для служебного пользования”, “Конфиденциально”, производится в соответствии со специальными инструкциями.

ж

График документооборота по учету материалов

№ п/п	Наименование документа	Создание документа				Срок исполнения
		Кол-во экзем- пляров	Ответственный за выписку	Ответ- ственный за оформле- ние	Ответ- ственный за исполне- ние	
1	2	3	4	5	6	7
1	Приходный ордер (форма № М-4)	1	Материально ответственное лицо	Бухгалтерия	Склад	Ежедневно при поступлении ма- териальных цен- ностей
2	Акт о приемке матери- алов (форма № М-7)	2	Члены приемной комиссии в при- сутствии мате- риально ответ- ственного лица и представителя поставщика или представителя незаинтересо- ванной органи- зации	Бухгалтерия	Склад	Ежедневно при поступлении ма- териальных цен- ностей
3	Акт об оприходовании материальных ценно- стей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35)	3	Комиссия в со- ставе предста- вителей заказ- чика и подряд- чика	Бухгалтерия	Комиссия в составе представи- телей за- казчика и подрядчи- ка	По мере необхо- димости

1	2	3	4	5	6	7
4	Требование-накладная (форма № М-11)	2	Получатель материальных ценностей	Бухгалтерия	Склад	По мере необходимости
5	Лимитно-заборная карта (форма № М-8)	2	Плановый отдел	Бухгалтерия	Склад	В течение 1 месяца
6	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3)	2	Инвентаризационная комиссия	Бухгалтерия	Руководитель	При проведении инвентаризации
7	Карточка учета материалов (форма № М-17)	1	Материально ответственное лицо	Материально ответственное лицо	Склад	При поступлении материальных ценностей

Продолжение графика документооборота

№ п/п	Наименование документа	Проверка документа			
		Ответственный за проверку и обработку	Кто представляет	Порядок представления	Срок представления
1	2	8	9	10	11
1	Приходный ордер (форма № М-4)	Бухгалтер	Зав. складом	1 экземпляр приходного ордера вместе с реестром	В день поступления материальных ценностей
2	Акт о приемке материалов (форма № М-7)	Бухгалтер	Зав. складом	2 экземпляра акта о приемке материалов вместе с реестром	В день поступления материальных ценностей, имеющих расхождение с дан-

1	2	8	9	10	11
					ными сопроводи- тельных документов поставщика
3	Акт об оприхо- довании мате- риальных цен- ностей, полу- ченных при разборке и де- монтаже зда- ний и сооруже- ний (форма № М-35)	Бухгалтер	Председатель комиссии	3 экземпляра акта об оприходовании мате- риальных ценностей, полученных при раз- борке и демонтаже зданий и сооружений, вместе с реестром	В день поступления материальных цен- ностей, получен- ных в процессе лик- видации основных средств
4	Требование- накладная (форма № М-11)	Бухгалтер	Зав. складом	2 экzemпляр- ра требования- накладной вместе с реестром	В день передачи ма- териальных ценно- стей
5	Лимитно- заборная карта (форма № М-8)	Бухгалтер	Зав. складом	В конце месяца (по- сле использования лимита) сдаются в бухгалтерию	В день оформления
6	Инвентари- зационная опись товарно- материальных ценностей (форма № ИНВ-3)	Бухгалтер	Председатель комиссии	1 экземпляр переда- ется в бухгалтерию, 2 остаются у матери- ально ответственно- го лица	В день оформления

1	2	8	9	10	11
7	Карточка учета материалов (форма № М-17)	Зав. складом	Материально ответственное лицо	1 экземпляр карточки учета материалов	В день поступления материальных ценностей

Продолжение графика документооборота

№ п/п	Наименование документа	Обработка документа		Передача в архив	
		Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок передачи
1	2	12	13	14	15
1	Приходный ордер (форма № М-4)	Бухгалтер	Ежедневно при поступлении документов	Бухгалтер	По окончании квартала в течение 10 дней
2	Акт о приемке материалов (форма № М-7)	Бухгалтер	Ежедневно при поступлении документов	Бухгалтер	По окончании квартала в течение 10 дней
3	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35)	Бухгалтер	При поступлении документов	Бухгалтер	По окончании квартала в течение 10 дней
4	Требование-накладная (форма № М-11)	Бухгалтер	При поступлении документов	Бухгалтер	По окончании квартала в течение 10 дней
5	Лимитно-заборная карта (форма № М-8)	Бухгалтер	По окончании месяца	Бухгалтер	По окончании квартала в течение 10 дней

Окончание прил. 6

1	2	12	13	14	15
6	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3)	Бухгалтер	При проведении инвентаризации	Бухгалтер	По окончании года в течение 10 дней
7	Карточка учета материалов (форма № М-17)	Зав. складом	Ежедневно при поступлении материальных ценностей	Зав. складом	По окончании года в течение 10 дней

С графиком ознакомлен (на)

Должность	Подпись	Расшифровка подписи	Дата
Бухгалтер			
Заведующий складом			
Кладовщик			

И. М. МЕНЕДЖЕР В О. С. И. Н. Е. Х. О. П. О. Р. Т.

С. И. М. Е. Н. Е. Ж. Е. Р. О. С. К. И. Н. А. Т. А.

С. И. М. Е. Н. Е. Ж. Е. Р. О. С. К. И. Н. А. Т. А.

С. И. М. Е. Н. Е. Ж. Е. Р. О. С. К. И. Н. А. Т. А.

С. И. М. Е. Н. Е. Ж. Е. Р. О. С. К. И. Н. А. Т. А.

Положение о внутреннем контроле за финансово-хозяйственной деятельностью Открытого акционерного общества "Х"

1. Общие положения

1.1. Настоящее Положение определяет цели и задачи системы внутреннего контроля, принципы ее функционирования, а также органы Общества и лиц, ответственных за внутренний контроль.

1.2. Все изменения и дополнения в настоящее Положение вносятся по решению Совета директоров Общества.

2. Структура

2.1. Внутренний контроль — это непрерывно действующий процесс, встроенный в деятельность Общества и направленный на повышение эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления наиболее оптимальным образом и с целью получения обоснованного и достаточного относительно достижения целей Общества подтверждения в следующих сферах:

- эффективность и производительность деятельности, включая степень эффективности функционирования, получения прибыли и защиту активов;
- надежность и достоверность финансовой отчетности;
- соответствие применимому законодательству и нормам права, которые регулируют деятельность.

2.2. Система внутреннего контроля — это совокупность организационной структуры, контролирующих мер, процедур и методов внутреннего контроля, регламентированных внутренними документами, организованных и осуществляемых в Обществе Советом директоров, руководством и другими сотрудниками на всех уровнях и по всем функциям.

2.3. Процедуры внутреннего контроля — это совокупность мер, осуществляемых Ревизионной комиссией Общества, Комитетом по аудиту Совета директоров Общества, Советом директоров Общества, Единоличным исполнительным органом Общества (Генеральным директором), а также иными подразделениями Общества, уполномочен-

ными осуществлять внутренний контроль (далее — подразделения Общества), и направленных на выявление нарушений законодательства и внутренних документов Общества при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, на оценку эффективности достижения Обществом поставленных целей, а также взаимодействия субъектов внутреннего контроля между собой в процессе реализации процедур внутреннего контроля.

2.4. Основной целью внутреннего контроля является получение уверенности в том, что Общество достигает поставленных целей деятельности наиболее эффективным способом.

2.5. Внутренний контроль призван обеспечить:

- сохранность активов, экономичное и эффективное использование ресурсов Общества;
- соблюдение требований действующего законодательства, внутренней политике, стандартов и процедур Общества;
- выполнение бизнес-планов Общества;
- полноту и достоверность бухгалтерской и финансовой отчетности, управленческой информации Общества;
- выявление и анализ рисков в момент их возникновения в деятельности Общества;
- планирование и управление рисками в деятельности Общества.

3. Принципы функционирования системы внутреннего контроля

3.1. Система внутреннего контроля в Обществе строится на следующих принципах:

- постоянное функционирование системы внутреннего контроля;
- подотчетность всех участников системы внутреннего контроля — качество выполненных контрольных функций каждым лицом контролируется другими участниками системы внутреннего контроля;
- разделение обязанностей между работниками Общества;
- надлежащее одобрение и утверждение всех финансово-хозяйственных операций уполномоченными лицами в пределах соответствующих полномочий;
- обеспечение организационной обособленности подразделения Общества, осуществляющего ежедневный внутренний контроль, и его функциональная подотчетность Совету директоров через Комитет по аудиту;

- ответственность всех субъектов внутреннего контроля за надлежащее выполнение контрольных функций;
- взаимодействие всех подразделений и служб Общества, осуществляющих контроль за финансово-хозяйственной деятельностью;
- своевременность передачи сообщений о выявленных нарушениях и отклонениях в максимально короткие сроки.

4. Компоненты системы внутреннего контроля

4.1. Система внутреннего контроля включает следующие взаимосвязанные компоненты:

- контрольная среда, включающая компетентность сотрудников компании, политику руководства, способ распределения руководством полномочий и ответственности, структуру организации и повышение квалификации сотрудников, а также руководство и управление со стороны Совета директоров;

- оценка рисков — представляющая собой идентификацию и анализ соответствующих рисков при достижении определенных задач, связанных между собой на различных уровнях;

- деятельность по контролю, обобщающая политику и процедуры, которые помогают гарантировать, что директивы руководства исполняются, и включающая ряд действий, таких как: выдача одобрений, подтверждений, проведение проверок, контроль текущей деятельности, гарантия безопасности активов и разделение полномочий;

- деятельность по информационному обеспечению и обмену информацией, направленная на своевременное и эффективное выявление данных, их регистрацию и обмен ими, в целях формирования у всех субъектов внутреннего контроля понимания принятых в Обществе политики и процедур внутреннего контроля и обеспечения их исполнения;

- мониторинг — процесс, включающий в себя функции управления и надзора, во время которого оценивается качество работы системы внутреннего контроля.

5. Органы и лица, ответственные за внутренний контроль

5.1. Внутренний контроль осуществляется Советом директоров Общества, Ревизионной комиссией, Комитетом по аудиту, Отделом внутреннего аудита, Единоличным исполнительным органом (Генеральным директором), а также другими сотрудниками Общества на

всех уровнях, и при этом каждый несет ту или иную ответственность за внутренний контроль.

5.2. Функции, права и обязанности, ответственность участников внутреннего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предусмотрены организационно-распорядительными документами Общества. Данные документы, равно как и иные документы, затрагивающие вопросы внутреннего контроля, не могут противоречить настоящему Положению.

5.3. В целях обеспечения системного характера контроля за финансово-хозяйственной деятельностью Общества проведение процедур внутреннего контроля осуществляется уполномоченным подразделением Общества — Отделом внутреннего аудита, ответственным за внутренний контроль, во взаимодействии с другими органами и подразделениями Общества.

5.4. В функции Совета директоров входит:

- определение направления и одобрения определенных операций и стратегий системы внутреннего контроля;

- ежегодное сообщение на Годовом общем собрании акционеров Общества о результатах проведения анализа и оценки надежности и эффективности системы внутреннего контроля, основанного на данных регулярных отчетов Единоличного исполнительного органа, внутреннего и внешнего аудиторов, Ревизионной комиссии, информации из других источников и собственных наблюдениях по всем аспектам внутреннего контроля, включая: финансовый контроль, операционный контроль, контроль над соблюдением законодательства, контроль внутренних политик и процедур;

- определение структуры и состава подразделения Общества, ответственного за внутренний контроль;

- совершенствование процедур внутреннего контроля.

5.5. Ответственность за организацию контроля над достоверностью и полнотой финансовой отчетности, надежностью и эффективностью системы внутреннего контроля Общества лежит на Комитете по аудиту Совета директоров. Роль, цели, задачи, полномочия Комитета по аудиту отражены в Положении о Совете директоров Общества.

5.6. Ответственность за ее функционирование в соответствии с утвержденной Советом директоров политикой в области внутреннего контроля Общества возлагается на Единоличный исполнительный орган (Генерального директора). Единоличный исполнительный орган

Общества внедряет процедуры системы внутреннего контроля и обеспечивает ее эффективное функционирование, своевременно информируя Совет директоров обо всех значительных рисках Общества, недостатках системы внутреннего контроля, о планах и мероприятиях по их устранению.

5.7. Сотрудники (включая руководителей) подразделений любого уровня в пределах своей компетенции принимают непосредственное участие в детальной разработке стратегий и процедур по осуществлению контроля. В их обязанности входит справляться с нестандартными ситуациями и проблемами по мере их возникновения. О значительных вопросах или возникших по конкретной сделке рисках сотрудники докладывают вышестоящему руководству Общества.

5.8. Ответственность за осуществление регулярного контроля над исполнением процедур внутреннего контроля, а именно за соответствием финансово-хозяйственных операций Общества законодательству Российской Федерации и Уставу Общества, а также над полнотой и достоверностью бухгалтерской и финансовой отчетности лежит на Отделе внутреннего аудита, роль, цели и задачи которого отражены в Положении об отделе внутреннего аудита.

5.9. Отдел внутреннего аудита Общества отчитывается перед Комитетом по аудиту Совета директоров о результатах внутреннего аудита. Отдел внутреннего аудита сообщает о выявленных нарушениях процедур внутреннего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью Комитету по аудиту.

5.10. Отдел внутреннего аудита Общества функционально подчиняется Комитету по аудиту Совета директоров, а административно Единоличному исполнительному органу (Генеральному директору).

6. Процедуры и методы внутреннего контроля

6.1. Процедуры внутреннего контроля Общества включают:

- определение взаимосвязанных и непротиворечащих целей и задач на различных уровнях управления Обществом;
- выявление и анализ потенциальных и существующих оперативных, финансовых, стратегических и других рисков, которые могут помешать достижению целей деятельности Общества;
- оценка существенных компонентов внутреннего контроля;
- определение критериев и оценки эффективности системы внутреннего контроля за финансово-хозяйственной деятельностью;

— определение критериев и оценки эффективности работы структурных подразделений, должностных лиц и иных сотрудников Общества;

§ — рассмотрение финансовой и другой информации в сравнении с сопоставимой информацией за предыдущие периоды или с ожидаемыми результатами деятельности;

— использование адекватных способов учета событий и операций;

— проверку сохранности активов;

— надлежащее документирование процедур внутреннего контроля;

— регулярные оценки качества системы внутреннего контроля;

— доведение до всех сотрудников Общества их обязанностей в сфере внутреннего контроля;

— распределение ключевых обязанностей между сотрудниками Общества обязанностей по одобрению и утверждению, учету операций, выдаче, хранению и получению ресурсов, анализу и проверке операций;

— осуществление операций только теми лицами, которые наделены соответствующими полномочиями;

— иные процедуры, необходимые для достижения целей внутреннего контроля.

6.2. При проведении процедур внутреннего контроля применяются методы инспектирования, наблюдения, подтверждения, пересчета, а также иные методы, необходимые для осуществления процедур внутреннего контроля.

7. Заключительные положения

7.1. Настоящее положение о внутреннем контроле (далее — Положение) Открытого акционерного общества “Х” (далее — “Общество”) разработано на основании действующего законодательства Российской Федерации, Устава ОАО “Х” (далее — Общество), Положения о Совете директоров ОАО “Х”, Положения об отделе внутреннего аудита ОАО “Х”.

7.2. В Положение могут вноситься дополнения и изменения по согласованию с Советом директором, утверждаемые приказом (распоряжением) руководителя.

7.3. Срок действия настоящего Положения неограничен.

Приказ № 74 ЗАО "Х" о временном совмещении должностей

г. Москва

25 июля 2012 г.

В связи с предоставлением бухгалтеру-кассиру А. В. Сидоровой (таб. № 0132) очередного ежегодного отпуска с 1 по 28 августа 2012 г. включительно приказываю:

1. На период с 1 по 28 августа 2012 г. включительно возложить исполнение обязанностей бухгалтера-кассира на заместителя главного бухгалтера Н. А. Вершинина (таб. № 0084) без освобождения его от работы по основной должности согласно ст. 60.2 Трудового кодекса РФ и дополнительному соглашению № 1 к трудовому договору от 17 декабря 2007 г. № 238/оуп.

2. Установить Н. А. Вершинину доплату за временное выполнение обязанностей бухгалтера-кассира в порядке совмещения должностей в размере 50% от должностного оклада бухгалтера-кассира.

3. Главному бухгалтеру П. И. Иванову доплату, указанную в п. 2, начислять заместителю главного бухгалтера Н. А. Вершинину пропорционально фактически отработанному времени.

4. Главному бухгалтеру П. И. Иванову организовать и проконтролировать прием-передачу дел между А. В. Сидоровой и Н. А. Вершининим в установленном порядке — согласно Положению о приеме-передаче кассы на время отсутствия кассира, утвержденному приказом от 25 июня 2012 г. № 74.

5. Контроль за исполнением приказа возложить на главного бухгалтера П. И. Иванова.

Генеральный директор	<i>Николаев</i>	/С. Н. Николаев/
----------------------	-----------------	------------------

С приказом ознакомлены:

Бухгалтер-кассир	<i>Сидорова</i>	/А. В. Сидорова/
------------------	-----------------	------------------

25.07.2012

Заместитель главного бухгалтера	<i>Вершинин</i>	/Н. А. Вершинин/
---------------------------------	-----------------	------------------

25.07.2012

Главный бухгалтер	<i>Иванов</i>	/П. И. Иванов/
-------------------	---------------	----------------

25.07.2012

Договор о полной материальной ответственности бухгалтера-кассира

г. Москва "25" июня 2012 г.

В целях обеспечения сохранности денежных средств Директор ЗАО "Х" в лице Николаева С. Н., действующего на основании Устава, с одной стороны, и бухгалтера-кассира Вершинина Н. А., с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Бухгалтер-кассир Вершинин Н. А. принимает на себя полную материальную ответственность за сохранность вверенных ему денежных средств и документов, находящихся в кассе, и несет ответственность в установленном законом порядке.

2. Бухгалтер-кассир обязуется:

— бережно относиться к переданным ему денежным средствам и документам;

— принимать меры по предотвращению ущерба;

— своевременно ставить в известность руководителя о наличии угрожающих сохранности средств и документов обстоятельств;

— производить прием денежных средств от населения за проданные товары и оказанные услуги предприятия и выдачу кассовых чеков;

— участвовать в инвентаризации кассы;

— возместить материальный ущерб, нанесенный предприятию по вине бухгалтера-кассира.

3. Руководитель обязуется:

— создать необходимые условия для работы бухгалтера-кассира и обеспечения сохранности вверенных ему средств;

— проводить инвентаризацию кассы в установленном порядке.

4. Договор вступает в силу с момента его подписания.

5. Договор составлен в двух экземплярах, один из которых находится в деле ЗАО "Х", другой — у материально ответственного лица.

подпись

подпись

МП

Бухгалтер-кассир /Вершинин Н. А./
/Материально ответственное лицо/
Директор /Николаев С. Н./
/Руководитель/

УТВЕРЖДАЮ
Директор ЗАО «Х»
Николаев С. Н.
31.07.2012

Акт
приема-передачи кассы от 31 июля 2012 г. № 3-2012

Согласно приказу от 25 июля 2012 г. № 74 бухгалтер-кассир А.В. Сидорова передала, а заместитель главного бухгалтера Н.А. Вершинин принял:

1. Наличные денежные средства в сумме 12 211,60 руб.: 1 купюра номиналом 5000 руб., 2 купюры номиналом 1000 руб., 5 купюр номиналом 500 руб., 12 купюр номиналом 100 руб., 5 купюр номиналом 50 руб., 44 купюры номиналом 10 руб., 47 монет номиналом 10 руб., 36 монет номиналом 5 руб., 43 монеты номиналом 2 руб., 35 монет номиналом 1 руб., 76 монет номиналом 50 коп., 126 монет номиналом 10 коп.
2. Почтовые марки — 25 шт.
3. Плата с содержанием драгметаллов — 1 шт.
4. Талоны на молоко (с порядковыми номерами с 23 по 43) — 21 шт.
5. Банковская чековая книжка (неиспользованные чеки с № МК 3284 по № МК 3500) — 1 шт.
6. Журнал кассира-операциониста — 1 шт.
7. Кассовая книга — 1 шт.
8. Печать — 1 шт.
9. Ключи от сейфа — 2 шт.
10. Ключи от кассовой комнаты — 2 шт.

Рабочее состояние кассового аппарата, машинки для счёта денег, сейфа, электроприборов, охранно-пожарной сигнализации и электрического освещения кассовой комнаты продемонстрировано.

Приложение:

Акт инвентаризации денежных средств в кассе по состоянию на 31 июля 2012 года.

Ценности и документы сдал:	Сидорова	А. В. Сидорова
Ценности и документы принял:	Петров	Н. А. Петров

Главный редактор — А. Е. Илларионова
Редактор — Н. Л. Юдина
Художник — А. В. Тарасов
Корректор — М. Д. Писарева
Верстка — Н. А. Кирьянова
Ответственный за выпуск — М. Д. Писарева

Учебное издание

Полковский Андрей Леонидович

Бухгалтерское дело

Санитарно-эпидемиологическое заключение
№ 77.99.60.953.Д.007399.06.09 от 26.06.2009 г.

Подписано в печать 12.09.2013. Формат 60×84 1/16.
Печать офсетная. Бумага газетная. Печ. л. 18.
Тираж 1000 экз. (1-й завод 1-400 экз.). Заказ № 923.

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»
129347, Москва, Ярославское шоссе, д. 142, к. 732.

Для писем: 129347, Москва, п/о И-347.

Тел./факс: 8(495) 741-34-28,

8(499) 182-01-58, 182-42-01, 182-11-79, 183-93-01.

E-mail: sales@dashkov.ru — отдел продаж;

office@dashkov.ru — офис;

<http://www.dashkov.ru>

Отпечатано в Академиздатцентре «Наука» РАН,
ОП Производственно-издательский комбинат «ВИНИТИ»-«Наука»,
140014, Московская обл., г. Люберцы, Октябрьский пр-т, д. 403.
Тел./факс: 554-21-86, 554-25-97, 974-69-76



9 785394 022517