КУРСОВАЯ РАБОТА

На тему "Учетная политика организации и ее основные принципы"

Содержание

Введение

Глава 1. Понятие и назначение учетной политики

Раздел 1.1 Определение и назначение учетной политики предприятия

Раздел 1.2 Организационные аспекты учетной политики организации

Раздел 1.3 Общие положения по формированию учетной политики

Раздел 1.4 Раскрытие и изменение учетной политики

Глава 2. Формирования учетной политики в бюджетных организациях и в условиях сближения с МСФО

Раздел 2.1 Особенности формирования учетной политики в бюджетных организациях

Раздел 2.2 Принципы формирования учетной политики в условиях сближения с МСФО

Заключение

Библиографический список

## Введение

Актуальность темы заключается в том, что грамотное формирование учетной политики является одной из важнейших задач, стоящих перед руководством и бухгалтерией предприятия. Выбранная учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, показателей финансового состояния организации. Недостаточное внимание к ее формированию как важнейшему элементу системы бухгалтерского учета приводит к отрицательным последствиям. Противоречивость и непоследовательность учетного процесса, неполное отражение объектов учета и недостаточное обоснование способов его ведения, отсутствие упорядоченного документооборота влекут за собой искажение бухгалтерской отчетности и не могут служить источником достоверной и надежной информации о показателях деятельности организации. Поскольку каждая организация самостоятельно формирует свою учетную политику, она должна внимательно и серьезно подойти к этому процессу, учитывая все необходимые нормативные акты и не забывать о все большем влиянии международных стандартов.

Цель работы заключается в изучении строения учетной политики и особенностей ведения учетной политики в бюджетных организациях.

Для реализации поставленной цели следует решить следующие задачи:

1. рассмотреть сущность понятия и назначение учетной политики предприятия;

2. рассмотреть организационные аспекты учетной политики;

3. рассмотреть порядок формирования учетной политики;

4. рассмотреть порядок изменения учетной политики;

5. рассмотреть особенности ведения учетной политики в бюджетных организациях.

6. рассмотреть принципы формирования учетной политики в условиях сближения с МСФО

## Глава 1. Понятие и назначение учетной политики

## Раздел 1.1 Определение и назначение учетной политики предприятия

Под учетной политикой предприятия, применяемой для целей бухгалтерского учета в соответствии с п.2 ПБУ 1/98, понимается принятая совокупность способов (методов) ведения бухгалтерского учета.

Взаимосвязь метода бухгалтерского учета и учетной политики организации отражена на схеме 1.

|  |
| --- |
| МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (взаимосвязанное отражение, обобщение и соизмерение в денежном выражении фактов хозяйственной жизни организации)  |
| ПРИЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА |
| первичноенаблюдение | стоимостноеизмерение | текущаягруппировка | итоговоеобобщение |
| документация | инвентаризация | оценка | калькуляция | счета | двойная запись | баланс | отчетность |

Схема 1. Взаимосвязь метода бухгалтерского учета и учетной политики

Метод бухгалтерского учета заключается в совокупности следующих приемов: первичное наблюдение (документация и инвентаризация), стоимостное измерение (оценка и калькуляция), текущая группировка (счета и двойная запись), итоговое обобщение (баланс и отчетность). В практике конкретного предприятия каждый из перечисленных приемов может быть реализован по-разному.

Во втором разделе положения об учетной политике рассматривается формирование учетной политики. Учетная политика, являющаяся реализацией одного и того же метода бухгалтерского учета, обязательно будет отличаться на разных предприятиях. Возможность выбора конкретных способов оценки, калькуляции, состава и порядка ведения счетов и др., особенности их использования - все это в целом составляет степень свободы предприятия в формировании учетной политики.

На выбор и обоснование учетной политики влияют следующие факторы:

* организационно-правовая форма (акционерное общество, государственное и муниципальное унитарное предприятие, общество с ограниченной ответственностью, производственный кооператив и т.д.);
* отраслевая принадлежность и вид деятельности (промышленность, сельское хозяйство, торговля, строительство, посредническая деятельность и т.д.);
* масштабы деятельности организации (объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации и т.д.);
* управленческая структура организации и структура бухгалтерии;
* финансовая стратегия организации, например, стремление организации к уменьшению налога с продаж и налога на имущество будет способствовать выбору таких вариантов учета, которые позволяют увеличить себестоимость - применение ускоренных методов амортизации основных средств. Если для организации, наоборот, важно иметь в отчетности высокие показатели прибыли и рентабельности, то она должна выбирать варианты учета и оценки объектов в учете, позволяющие уменьшить текущие затраты на производство продукции и ее реализацию, - понижающие коэффициенты амортизации, метод ФИФО при оценке израсходованных производственных запасов и т.п.);
* материальная база (наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники и т.д.);
* степень развития информационной системы в организациях, в том числе управленческого учета;
* уровень квалификации бухгалтерских кадров.

Исходя из вышеизложенного, при оформлении приказа об учетной политике по каждому из ее отдельных элементов может указываться законодательная норма, согласно которой регулируется возможность применения того или иного способа ведения учета или отражаться тот факт, что элемент учетной политики определен организацией самостоятельно.

Таким образом, учетная политика - это ряд процедур и методов бухгалтерского учета, выбранных и последовательно применяемых организацией, считающей, что именно данные процедуры и методы наилучшим образом, соответствующим условиям деятельности и требованиям полного представления результатов и финансового положения. А назначение же учетной политики состоит в том, чтобы четко объяснить пользователям бухгалтерской и налоговой отчетности, на основании каких конкретных правил сформирована отчетность организации.

## Раздел 1.2 Организационные аспекты учетной политики организации

Учетная политика подлежит оформлению соответствующим организационно-распорядительным документом (приказом или иным письменным распоряжением руководителя), при этом утверждается: рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые в организации счета, необходимые для ведения синтетического и аналитического учета; формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств; правила документооборота и технологии обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Наличие элементов организационного характера является обязательным. Приказ об учетной политике должен предусматривать ряд внутренних положений, оформляемых в виде приложений к данному приказу и регламентирующих вопросы организации и ведения учетной работы.

Организация учетной работы

1. Определяя учетную политику в части организации работы бухгалтерии, организация решает следующие вопросы:

схему ведения учета;

выделение подразделений на отдельный баланс;

уровень централизации учета;

систему внутрипроизводственного контроля.

2. Основным документом, регулирующим организацию учетной работы организации является Положение о бухгалтерской службе, которое определяет место и роль различных групп учета в структуре бухгалтерского учета.

3. Выбор организационной формы учета определяется, главным образом, объемами учетной работы и налоговых расчетов. Например, в составе бухгалтерской службы руководитель может ввести в штат должность бухгалтера по налоговым расчетам (группу налогового учета) или утвердить службу налогового учета как самостоятельное структурное подразделение.

4. Группа налогового учета может состоять из функциональных подгрупп - по принципу разделения хозяйственных операций, подлежащих отражению в бухгалтерском учете и требующих корректировки для целей налогообложения.

В функции группы налогового учета, кроме расчетов и корректировок, должна входить также проверка правильности оформления первичных бухгалтерских и организационно-распорядительных документов и контроль за правильностью отражения по счетам бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с налоговыми расчетами.

5. Возможность выделения филиалов и иных обособленных структурных подразделений на отдельный баланс вытекает из содержания пункта 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Выделение целесообразно в случае территориальной обособленности структурных подразделений или обособленности их производственного и коммерческого процессов. При наличии у организации обособленных структурных подразделений Положением о бухгалтерской службе утверждается уровень централизации учетных работ.

6. Учет в организациях может быть организован по централизованной, децентрализованной или смешанной форме.

При централизованной форме все работы по текущему обобщению, систематизации информации, составлению бухгалтерских отчетов сосредоточены в центральной бухгалтерии.

При децентрализованной форме кроме центральной бухгалтерии в отдельных подразделениях создаются свои учетные подразделения. Они ведут законченный цикл учетных работ до составления отдельного баланса, данные которого включаются в общий баланс организации. Бухгалтерский баланс, составленный структурным подразделением характеризует имущественное и финансовое положение достаточно условно и представляет собой внутренний документ, являющийся частью баланса организации.

7. Для распределения функций между работниками бухгалтерской службы в организациях разрабатываются должностные инструкции.

8. Положение о бухгалтерской службе (включая обособленные структурные подразделения), должностные инструкции работников бухгалтерии утверждаться в качестве приложения к приказу об учетной политике.

9. Положение о бухгалтерской службе, а также должностные инструкции работников бухгалтерии оформляются по общей схеме и, как правило, включают в себя ряд разделов: общие положения; функции; права и обязанности; ответственность; взаимоотношения (служебные связи); организация работы. Применительно к должностям (а не к определенным фамилиям (лицам) целесообразно разработать перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

В соответствии со статьей 6 Закона "О бухгалтерском учете" и п.9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организация на основе утвержденного Минфином России Плана счетов бухгалтерского учета должна разработать собственный рабочий план счетов. Рабочий план счетов бухгалтерского учета организации содержит синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. В нем может быть использовано столько счетов и субсчетов, сколько необходимо для отражения хозяйственной деятельности. При необходимости для учета специфических операций организации могут вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов. Дополнительные счета первого порядка могут вводится только по согласованию с Минфином России. Основанием для появления таких счетов может служить появление новых видов имущества, обязательств и т.п. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета. В рабочем плане счетов следует дать полную характеристику основным счетам, действующим в организации. Для выделения объектов налогового учета и обеспечения раздельного учета хозяйственных операций в соответствии с требованиями налогового законодательства используются специальные аналитические счета. Если организация не прибегает в своей деятельности к пункту 4 ст.13 Закона "О бухгалтерском учете" в приказе по учетной политике необходимо сделать запись, что организация руководствуется единым Планом счетов Минфина России. Рабочий план счетов может быть утвержден как приложение к приказу об учетной политике.

Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые (унифицированные) формы, содержащиеся в альбомах; формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; правила документооборота и технология обработки учетной информации являются обязательным элементом учетной политики организации.

Все хозяйственные операции, совершаемые организацией, должны оформляться оправдательными документами - первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. В организации могут применяться следующие виды первичных учетных документов:

учетные документы, составленные по форме, содержащейся в альбомах унифицированных типовых форм;

учетные документы, которые не предусмотрены типовыми формами.

При совершении операций, которые не могут быть оформлены унифицированными документами, организация может самостоятельно разработать свои формы первичных документов с соблюдением ряда обязательных реквизитов, установленных Законом "О бухгалтерском учете" для таких документов:

наименование документа;

код формы;

дата составления;

наименование организации от имени которой составлен документ;

содержание хозяйственной операции;

измерители хозяйственной операции;

наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и правильность ее оформления;

личные подписи.

В соответствии с пунктом 3 статьи 9 Закона о бухгалтерском учете и пункту 14 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Такой перечень, разработанный применительно к должностям, а не к определенным фамилиям (лицам) может быть утвержден в качестве приложения к приказу об учетной политике

Разработанные формы первичных документов, не входящие в число унифицированных, организация должна утвердить в виде приложения к приказу об учетной политике и довести до персонала, к примеру, в виде "Альбома форм первичных документов", единого для всех филиалов и структурных подразделений организации.

График документооборота в организации может быть утвержден как приложение к приказу по учетной политике.

Под технологией обработки учетной информации понимается совокупность используемых регистров, а также последовательность их составления.

Регистры бухгалтерского учета используются для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Применяемые формы бухгалтерского учета в организациях:

мемориально-ордерная;

###### Составляются мемориальные ордера, которые записывают в регистрационный журнал, а затем в Главную книгу.

журнально-ордерная;

Используются журналы-ордера, запись в которых ведется по кредитовому признаку, месячные итоги переносятся в Главную книгу.

Автоматизированная;

Применение средств автоматизации для ведения бухгалтерского учета не приводит к образованию новой формы учета, так как выходные учетные регистры формируются применительно к какой-либо из перечисленных форм учета (как правило, мемориально-ордерной) либо содержат в себе элементы всех форм учета (в этом случае возникает смешанная форма учета).

Среди элементов учетной политики могут быть указаны установленные в организации методы контроля, за совершением хозяйственных операций, их оформлением сотрудниками организации и способы контроля за их действиями.

К ним можно отнести:

порядок аттестации сотрудников бухгалтерских служб организации;

положение о службе внутреннего аудита;

привлечение аудиторских фирм не только для подтверждения годовой отчетности, но и для проведения проверки правильности совершаемых операций как с юридической. Так и с финансовой точки зрения.

Приказ об учетной политике организации может также содержать ссылки на ряд других положений, регламентирующих бухгалтерский и налоговый учет, оформленные в виде приложений к данному приказу. В качестве приложений к данному приказу могут выступать:

разработанная номенклатура учета материально-производственных запасов в разрезе наименований и (или) однородных групп (видов) для последующей организации учета материально-производственных запасов;

разработанная организацией номенклатура дел, формируемых в бухгалтерской службе с указанием сроков их хранения;

положения закрепляющие требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений (как это предусмотрено пунктом 3 ст.7 Закона "О бухгалтерском учете");

сроки и порядок выдачи наличных денежных средств под отчет сотрудникам оформления отчетов по их использованию (пункт 11 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного письмом Центрального банка РФ от 4 октября 1993 г.№18);

выписки из положений, регламентирующих формы и системы оплаты труда в организации в части, имеющей отношение к начислению заработной платы, компенсаций работникам и иным вопросам организации и ведения бухгалтерского учета.

##

## Раздел 1.3 Общие положения по формированию учетной политики

Процесс формирования учетной политики состоит из следующих последовательных этапов:

1. определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;
2. выявление, анализ, оценка и ранжирование факторов, под влиянием которых производится выбор способов ведения бухгалтерского учета;
3. выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;
4. идентификация потенциально пригодных для применения предприятием способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему метода учета и для каждого объекта учета;
5. отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения предприятием;
6. оформление избранной учетной политики.

В этой последовательности каждый этап является строго необходимым; каждый предыдущий этап обеспечивает осуществление последующего.

На первом этапе устанавливается предмет учетной политики, так как конкретное предприятие имеет свою специфическую совокупность объектов бухгалтерского учета (фактов хозяйственной деятельности).

В зависимости от состава объектов учета на следующем этапе выявляются конкретные условия, явления и процессы, которые оказывают влияние на разработку учетной политики.

Третий этап формирования подразумевает анализ общепризнанных допущений в построении учетной политики с точки зрения выявленной на предыдущем этапе совокупности факторов; при их адекватности эти допущения закладываются в основу учетной политики.

Четвертый этап заключается в отборе потенциально пригодных к использованию предприятием способов ведения бухгалтерского учета: отбор ведется из всего множества теоретически возможных способов, исходя из принятых на предыдущем этапе допущений и выявленных на втором этапе факторов выбора.

Следующий этап состоит непосредственно в выборе способов ведения учета для данного конкретного предприятия; выбор производится посредством проверки каждого способа, отобранного на предыдущем этапе, системой соответствующих критериев.

На заключительном этапе избранная учетная политика получает соответствующее оформление, с тем, чтобы она удовлетворяла формальным требованиям к ней.

Учетная политика представляет собой письменный документ, содержащий организационно-технические и методические основы организации бухгалтерского учета в организации и в обязательном порядке раскрывающий каждый из обязательных элементов учетной политики, предусмотренный действующим законодательством.

Знание налогового законодательства позволяет грамотно подойти к решению данного вопроса. Для того чтобы разумно подойти к расчету предполагаемых налогов следует с помощью учетной политики создать модель минимизации налогов, приемлемую для конкретной организации.

При разработке учетной политики предстоит решить следующие задачи:

1. сделать бухгалтерский учет прозрачным и доступным в понимании, позволяющим осуществить анализ хозяйственной деятельности предприятия;
2. создать оптимальную систему налогового учета;
3. предусмотреть определенные направления минимизации налогов, не противоречащие действующему законодательству;
4. создать систему организации бухгалтерской службы, которая способствовала бы своевременному и четкому документообороту и учету информации.

Учетная политика, отвечающая на все выше перечисленные задачи, может стать реальным источником необходимой информации, который сможет оказать настоящую помощь организации, а не тем формальным документом, который организация, во избежание проблем, должна представить в налоговый орган. При разработке учетной политики, как уже отмечалось, необходимо учитывать специфику деятельность организации.

Понятие учетной политики для целей налогообложения базируется на ряде законодательных налоговых документов. Так п.1 ст.167 гл.21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ установил:

* принятая организацией учетная политика для целей налогового учета утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителей;
* учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом руководителя организации;
* учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех подразделений организации;
* учетная политика для целей налогообложения, принятая вновь созданной организацией, утверждается не позднее окончания первого налогового периода и считается применяемой со дня создания организации.

В ст.313 гл.25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ установлено, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом руководителя организации. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета.

Итак, таковы основные положения формирования учетной политики, определяемые основным нормативным документом, регулирующие ее. Данные положения обязательны для исполнения каждым предприятиям и полностью соответствовать вышестоящим нормативным документом.

## Раздел 1.4 Раскрытие и изменение учетной политики

Предприятие должно раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

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

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

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

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

Если учетная политика предприятия сформирована исходя из допущений, предусмотренных ПБУ 1/98[[1]](#footnote-1), то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

В тех случаях, когда при формировании учетной политики организации исходят из допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/98, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть подробно раскрыты в бухгалтерской отчетности.

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

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

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

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

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

Менять учетную политику предприятие может только в особых случаях, которые также указаны в Положении "Учетная политика предприятия".

Этими случаями являются:

изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д.

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

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

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

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

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативным актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью.

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

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

## Глава 2. Формирования учетной политики в бюджетных организациях и в условиях сближения с МСФО

## Раздел 2.1 Особенности формирования учетной политики в бюджетных организациях

ПБУ 1/98 в бюджетных учреждениях не применяется. Тем не менее, понятие "учетная политика" закреплено в Законе о бухгалтерском учете и каких-либо исключений для бюджетных учреждений не делает.

Учетная политика для бюджетных учреждений регулируется отдельным нормативно - правовым актом - Приказом Минфина от 10 февраля 2006 г. N 25н. Приказом Минфина России от 10 февраля 2006 г. N 25н утверждена новая Инструкция по бюджетному учету (далее - Инструкция).

В Инструкции получили отражение финансовые и хозяйственные операции, часто встречающиеся в практической деятельности бюджетных учреждений и не прописанные в прежней Инструкции. Номера счетов по кодам классификации операций сектора государственного управления и номера аналитических счетов приведены в соответствие с кодами экономической классификации, утвержденными Приказом Минфина России от 21 декабря 2005 г. N 152н.

Инструкция состоит из четырех частей. Часть I посвящена вопросам организации бюджетного учета, ч. II представляет собой собственно План счетов бюджетного учета, в ч. III разъясняется порядок применения Плана счетов бюджетного учета и, наконец, ч. IV регламентирует порядок учета операций по централизованному снабжению материальными ценностями.

Кроме того, Инструкция имеет пять Приложений: корреспонденцию счетов бюджетного учета (Приложение N 1), унифицированные формы первичных учетных документов (Приложение N 2), перечень рекомендуемых регистров бюджетного учета с указанием обязательных реквизитов и показателей (Приложение N 3), таблицу соответствия кода счета бюджетного учета коду классификации доходов, ведомственной, функциональной классификации расходов бюджетов, классификации источников финансирования дефицита бюджета (Приложение N 4) и классификацию операций сектора государственного управления (Приложение N 5). Приложение N 4 является новым и применяется вместо аналогичной таблицы, приведенной в Приказе Минфина России от 24 февраля 2005 г. N 26н.

Бюджетный учет - это бухгалтерский учет, который ведется в государственных органах, органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях. Инструкция определяет бюджетный учет как упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (органов государственной власти, органов управления государственных внебюджетных фондов, органов управления территориальных государственных внебюджетных фондов, органов местного самоуправления и созданных ими бюджетных учреждений) и операциях, приводящих к изменению вышеуказанных активов и обязательств.

Таким образом, объектами бюджетного учета являются доходы бюджета, источники финансирования дефицита, расходы, операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета, а также сметы доходов и расходов бюджетных учреждений.

1. Доходы бюджета

Доходами бюджета признаются денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством РФ в распоряжение органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Согласно ст.39 Бюджетного кодекса РФ правовую базу формирования доходов бюджетов составляют:

1) бюджетное законодательство Российской Федерации, которое состоит из Бюджетного кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о федеральном бюджете на соответствующий год, законов субъектов Российской Федерации о бюджетах субъектов Российской Федерации на соответствующий год и иных федеральных законов, законов субъектов

Российской Федерации и нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления, регулирующих бюджетные отношения (ст.2 Бюджетного кодекса РФ);

2) законодательство о налогах и сборах, которое в соответствии со ст.1 Налогового кодекса РФ распадается на следующие подуровни:

а) законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, состоящее из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах;

б) законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ;

в) нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах, принимаемые представительными органами местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

В доходах бюджетов могут быть частично централизованы доходы, зачисляемые в бюджеты других уровней бюджетной системы Российской Федерации для целевого финансирования централизованных мероприятий. Нормативы централизации доходов утверждаются федеральным законом о федеральном бюджете на очередной финансовый год, законом субъекта Российской Федерации о региональном бюджете на очередной финансовый год.

В доходах бюджетов также могут быть частично централизованы и различные безвозмездные перечисления:

а) от нерезидентов;

б) от бюджетов других уровней;

в) от государственных внебюджетных фондов;

г) от государственных организаций;

д) от наднациональных организаций;

е) средства, передаваемые в целевые бюджетные фонды;

ж) прочие безвозмездные перечисления.

В составе доходов бюджетов обособленно учитываются доходы целевых бюджетных фондов.

Доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений (ст.41 Бюджетного кодекса РФ). К налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы.

Размер предоставленных налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и иных обязательных платежей в бюджет полностью учитывается в доходах соответствующего бюджета.

К неналоговым доходам относятся:

доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности; доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления;

средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного

изъятия; доходы в виде финансовой помощи, полученной от бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации, за исключением бюджетных ссуд и бюджетных кредитов; иные неналоговые доходы.

Налоговые доходы считаются уплаченными с момента, который определяется в Налоговом кодексе РФ. Так, если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии

с Налоговым кодексом РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

2. Расходы бюджета

Формирование расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации осуществляется в соответствии с расходными обязательствами, обусловленными установленным законодательством Российской Федерации разграничением полномочий федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, исполнение которых согласно законодательству Российской Федерации, международным и иным договорам и соглашениям должно происходить в очередном финансовом году за счет средств соответствующих бюджетов.

Расходы бюджетов в зависимости от их экономического содержания подразделяются на текущие расходы и капитальные расходы.[[2]](#footnote-2) Такая группировка расходов устанавливается экономической классификацией расходов бюджетов Российской Федерации.

Средства от возврата государственных кредитов, бюджетных кредитов, в том числе средства, получаемые от продажи имущества и другого обеспечения, переданного получателями бюджетных кредитов и государственных или муниципальных гарантий соответствующим органам исполнительной власти в качестве обеспечения обязательств по бюджетным кредитам и государственным или муниципальным гарантиям, отражаются в составе расходов бюджетов со знаком "минус".

В соответствии со ст.67 Бюджетного кодекса РФ капитальными расходами бюджетов признается часть расходов бюджетов, обеспечивающая инновационную и инвестиционную деятельность, включающая статьи расходов, предназначенные для инвестиций в действующие или вновь создаваемые юридические лица в соответствии с утвержденной инвестиционной программой, средства, предоставляемые в качестве бюджетных кредитов на инвестиционные цели юридическим лицам, расходы на проведение капитального (восстановительного) ремонта и иные расходы, связанные с расширенным воспроизводством, расходы, при осуществлении

которых создается или увеличивается имущество, находящееся в собственности соответственно Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, другие расходы бюджета, включенные в капитальные расходы бюджета в соответствии с экономической классификацией расходов бюджетов Российской Федерации.

В составе капитальных расходов бюджетов может быть сформирован бюджет развития.

Текущими расходами бюджетов признается часть расходов бюджетов, обеспечивающая текущее функционирование органов государственной власти, органов местного самоуправления, бюджетных учреждений, оказание государственной поддержки другим бюджетам и отдельным отраслям экономики в форме дотаций, субсидий и субвенций на текущее функционирование, а также другие расходы бюджетов, не включенные в капитальные расходы в соответствии с бюджетной классификацией Российской Федерации.

Предоставление бюджетных средств осуществляется в следующих формах:

ассигнований на содержание бюджетных учреждений;

средств на оплату товаров, работ и услуг, выполняемых физическими и юридическими лицами по государственным или муниципальным контрактам;

трансфертов населению;

ассигнований на реализацию органами местного самоуправления обязательных выплат населению, установленных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов Российской Федерации, правовыми актами представительных органов местного самоуправления;

ассигнований на осуществление отдельных государственных полномочий, передаваемых на другие уровни власти;

ассигнований на компенсацию дополнительных расходов, возникших в результате решений, принятых органами государственной власти, приводящих к увеличению бюджетных расходов или уменьшению бюджетных доходов;

бюджетных кредитов юридическим лицам (в том числе налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств);

субвенций и субсидий физическим и юридическим лицам;

инвестиций в уставные капиталы действующих или вновь создаваемых юридических лиц;

межбюджетных трансфертов;

кредитов и займов внутри страны за счет государственных внешних заимствований;

кредитов иностранным государствам;

средств на обслуживание долговых обязательств, в том числе государственных или муниципальных гарантий.

Статья 70 Бюджетного кодекса РФ определяет расходы бюджетных учреждений. По нормам этой статьи бюджетные учреждения расходуют бюджетные средства исключительно на:

оплату труда в соответствии с заключенными трудовыми договорами и правовыми актами,

регулирующими размер заработной платы соответствующих категорий работников;

перечисление страховых взносов в государственные внебюджетные фонды;

трансферты населению, выплачиваемые в соответствии с федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации и правовыми актами органов местного самоуправления;

командировочные и иные компенсационные выплаты работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации;

оплату товаров, работ и услуг по заключенным государственным или муниципальным контрактам;

оплату товаров, работ и услуг в соответствии с утвержденными сметами без заключения государственных или муниципальных контрактов.

Расходование бюджетных средств бюджетными учреждениями на иные цели не допускается.

3. Дефицит бюджета

Бюджетным дефицитом является превышение расходов бюджета над его доходами.

В случае принятия бюджета на очередной финансовый год с дефицитом соответствующим законом (решением) о бюджете утверждаются источники финансирования дефицита бюджета[[3]](#footnote-3).

В случае принятия бюджета на очередной финансовый год без дефицита соответствующим законом (решением) о бюджете может быть предусмотрено привлечение средств из источников финансирования дефицита бюджета для финансирования расходов бюджета в пределах расходов а погашение долга.

Текущие расходы бюджета субъекта Российской Федерации, местного бюджета, утвержденные соответственно законом о бюджете субъекта Российской Федерации или нормативным актом представительного органа местного самоуправления, не могут превышать объем доходов бюджета субъекта Российской Федерации, объем доходов местного бюджета, утвержденные соответственно законом о бюджете субъекта Российской Федерации или нормативным актом представительного органа местного самоуправления.

Размер дефицита федерального бюджета, утвержденный федеральным законом о федеральном бюджете, не может превышать суммарный объем бюджетных инвестиций и расходов на обслуживание государственного долга Российской Федерации в соответствующем финансовом году. А размер дефицита бюджета субъекта Российской Федерации, утвержденный законом субъекта Российской Федерации о бюджете на соответствующий год, не может превышать 15 процентов объема доходов бюджета субъекта Российской Федерации без учета финансовой помощи из федерального бюджета.

В случае утверждения законом субъекта Российской Федерации о бюджете на соответствующий год размера поступлений от продажи имущества предельный размер дефицита бюджета субъекта Российской Федерации может превышать ограничение, установленное ч.1 настоящего пункта, но не более чем на величину поступлений от продажи имущества.

Что касается размера дефицита местного бюджета, то этот размер, утвержденный нормативным актом представительного органа местного самоуправления о бюджете на соответствующий год, не может превышать 10 процентов объема доходов местного бюджета без учета финансовой помощи из федерального бюджета и бюджета субъекта Российской Федерации.

В случае утверждения нормативным актом представительного органа местного самоуправления о бюджете на соответствующий год размера поступлений от продажи имущества предельный размер дефицита местного бюджета может превышать ограничение, установленное ч.1 настоящего пункта, но не более чем на величину поступлений от продажи имущества.

Соблюдение установленных законом предельных значений бюджетного дефицита должно обеспечиваться также по данным отчета об исполнении соответствующего бюджета за финансовый год.

Источники финансирования дефицита бюджета утверждаются органами законодательной (представительной) власти в законе (решении) о бюджете на очередной финансовый год по основным видам привлеченных средств (ст.93 Бюджетного кодекса РФ). Не могут быть такими источниками кредиты Банка России, а также приобретение Банком России долговых обязательств

Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований при их первичном размещении.

4. Смета доходов и расходов бюджетного учреждения

В смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленной за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Порядок составления и утверждения сметы бюджетного учреждения регламентирован ст.221 Бюджетного кодекса РФ. В течение 10 дней со дня получения уведомления о бюджетных ассигнованиях бюджетное учреждение обязано составить и представить на утверждение вышестоящего распорядителя бюджетных средств смету доходов и расходов по установленной форме. В течение пяти дней со дня представления указанной сметы распорядитель бюджетных средств утверждает эту смету.

Смета доходов и расходов бюджетного учреждения, являющегося главным распорядителем бюджетных средств, утверждается руководителем главного распорядителя бюджетных средств.

Смета доходов и расходов бюджетного учреждения в течение одного рабочего дня со дня ее

утверждения передается бюджетным учреждением в орган, исполняющий бюджет.

В определении бюджетного учета, данном в Инструкции, отражен принцип единства бюджетной системы Российской Федерации, означающий единство бюджетного законодательства РФ, принципов организации и функционирования бюджетной системы РФ, форм бюджетной документации и отчетности, бюджетной классификации, санкций за нарушение бюджетного законодательства РФ, единый порядок установления и исполнения расходных обязательств.

Единство бюджетной системы основано на взаимодействии бюджетов всех уровней.

Механизм частичного перераспределения финансовых ресурсов может включать в себя использование регулирующих доходных источников, предоставление субвенций.

Единство бюджетной системы реализуется через единую налоговую, социально - экономическую и инвестиционную политику. Бюджеты охватывают все доходы и расходы органов государственной власти и управления, реально отражают их источники и направления использования. Статьей 215 Бюджетного кодекса в Российской Федерации установлено казначейское исполнение бюджетов, что также является частью реализации принципа единства бюджетной системы. Исполнение бюджетов всех уровней должно осуществляться с поэтапным соблюдением последовательно осуществляемых процедур санкционирования и финансирования.

Принцип единства бюджетной системы не существует без принципа самостоятельности бюджетов, которые в совокупности представляют собой динамическую систему. Это вызвано тем, что полная реализация принципа единства возможна только путем ограничения самостоятельности нижестоящих бюджетов и наоборот.

В то же время Инструкция устанавливает, что формы регистров бюджетного учета, учитывающие специфику исполнения соответствующего бюджета, а также правила их ведения утверждаются органом, организующим исполнение соответствующего бюджета бюджетной системы РФ. При отсутствии в корреспонденции счетов бюджетного учета (Приложение N 1)

операций, отражающих деятельность учреждений, главные распорядители средств бюджета имеют право определять необходимую для отражения в бюджетном учете корреспонденцию счетов в части, не противоречащей Инструкции (п.9 Инструкции).

Основными источниками правового регулирования бюджетного учета являются Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (действует с последующими изменениями и дополнениями), Бюджетный кодекс Российской Федерации, Федеральный закон от 15 августа 1996 г. N 115-ФЗ "О бюджетной классификации Российской Федерации" (действует с последующими изменениями и дополнениями) и настоящая Инструкция, поясняющая и конкретизирующая положения названных Федеральных законов.

В Российской Федерации вопросы бюджетного учета впервые получили закрепление на законодательном уровне в Бюджетном кодексе РФ. Бюджетный учет регулируется ст. ст.240, 243, 256 и др. Бюджетного кодекса РФ.

Бюджетная классификация РФ является аналитической основой бюджетного учета. Она по соответствующим кодам детализирует объекты бюджетного учета, учитываемые на соответствующих балансовых счетах. В соответствии с этой классификацией по кодам детализируются:

доходы бюджета (в соответствии с классификацией доходов бюджетов Российской Федерации);

расходы бюджета (в соответствии с функциональной, ведомственной и экономической классификациями расходов бюджетов Российской Федерации);

источники финансирования дефицита бюджета (в соответствии с классификацией источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов Российской Федерации и классификацией источников внешнего финансирования дефицита федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации);

государственный (муниципальный) долг (в соответствии с классификацией видов государственных внутренних долгов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, видов муниципального долга, классификацией видов государственных внешних долгов Российской

Федерации и субъектов Российской Федерации, а также государственных внешних активов Российской Федерации);

государственные внешние активы Российской Федерации (в соответствии с

классификацией видов государственных внешних долгов Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, а также государственных внешних активов Российской Федерации).

Бюджетная классификация РФ не содержит классификации видов бюджетных ссуд (кредитов), включаемых в состав государственных (муниципальных) финансовых активов.

По прежней Инструкции некоторые номера счетов по кодам классификации операций сектора государственного управления не соответствовали кодам экономической классификации, а для отдельных кодов экономической классификации не было соответствующих счетов в Плане счетов бюджетного учета, а для отдельных кодов экономической классификации вообще не было соответствующих счетов в Плане счетов бюджетного учета.

Теперь эти несоответствия устранены. Классификация операций сектора государственного управления (Приложение N 5 к Инструкции) приведена в соответствие с кодами экономической классификации, утвержденной Приказом Минфина России от 21 декабря 2005 г. N 152н (Приложение N 5 Приказа).

5. Первичные учетные документы в бюджетном учете

Все проводимые бюджетными учреждениями финансовые операции оформляются первичными учетными документами. Это могут быть приходный и расходный кассовый ордер, акт о списании групп объектов основных средств, требование-накладная, акт о приеме-передаче объекта основных средств, акт о списании автотранспортных средств и другие первичные документы, приведенные в Приложении N 2 к Инструкции.

В этом Приложении также содержатся указания по применению отдельных форм учетных документов. Например, такой документ, как расчетно-платежная ведомость (код формы 0504401) применяется для отражения начисления заработной платы и выплат, произведенных работникам в

течение месяца и причитающихся в окончательный расчет, удержанных из заработной платы налогов и других сумм. Она составляется по учреждению, подписывается исполнителем и лицом, проверившим документ. В конце ведомости кассир должен сделать надпись о фактически выплаченной и о неполученной суммах заработной платы, сверить эти суммы с общим итогом по платежной или расчетно-платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью.

В централизованных бухгалтериях расчетно-платежная ведомость составляется раздельно на каждое обслуживаемое учреждение, подписывается руководителем этого учреждения, руководителем группы учета и исполнителем.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (код формы 0504421) применяется для учета использования рабочего времени и начисления заработной платы. Табель ведется ежемесячно по установленной форме лицами, назначенными приказом по учреждению в целом или в разрезе структурных подразделений (отделов, отделений, факультетов, лабораторий и др.). Он открывается ежемесячно за 2 - 3 дня до начала расчетного периода на основании табеля за прошлый месяц.

Записи в табель и исключение из табеля работников должны производиться только на основании документов по учету личного состава: приказов о приеме на работу, переводе, увольнении. В табеле регистрируются только случаи отклонений. В верхней половине строчки на каждого работника, у которого имелись отклонения от нормального использования рабочего времени, записываются часы отклонений, а в нижней - условные обозначения отклонений. В нижней части строчки записываются также часы работы в ночное время. Если у одного и того же работника в один и тот же период в использовании рабочего времени имелось два вида отклонений, одно из которых - работа в ночное время, то нижняя часть строки заполняется дробью, числитель которой - условное обозначение отклонений, а знаменатель - ночные часы. При наличии более двух отклонений в один день фамилия работника в табеле повторяется 2 раза. В конце месяца работником, ответственным за ведение табеля, определяется общее количество дней (часов) явок, дней (часов) неявок, а также количество часов по видам переработок (замещение, работа в праздничные дни, ночные часы и другие виды оплаты) с записью их в соответствующие графы (35, 42, 43, 45, 47, 49, 51). Заполненный табель подписывается лицом, ведущим табельный учет.

Заполненный табель и другие документы, оформленные соответствующими подписями, в установленные сроки сдаются в бухгалтерию для проведения расчетов по соответствующим графам "Сумма" (41, 44, 46, 48, 50, 52), после утверждения табеля руководителем учреждения он используется для составления расчетно-платежной ведомости.

Такой первичный документ, как уведомление о лимитах бюджетных обязательств (код формы 0504822), составляется органом, осуществляющим кассовое обслуживание исполнения бюджета (главным распорядителем, распорядителем), и направляется соответственно главному распорядителю (распорядителю, получателю) бюджетных средств. В заголовочной части уведомления указывается наименование органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главного распорядителя, распорядителя). По строке "Кому" указывается наименование получателя уведомления: главного распорядителя (распорядителя, получателя). В строке "Приложения" указываются наименования документов, являющихся приложениями к уведомлению о лимитах бюджетных обязательств. Заполнение строки "Специальные указания" осуществляется в случае необходимости.

Например, при сокращении главному распорядителю лимитов бюджетных обязательств по фактам нецелевого использования средств бюджета, установленным органами государственного финансового контроля, направляется данному главному распорядителю уведомление на сумму заблокированных лимитов бюджетных обязательств с пометкой в строке "Специальные указания" "Блокировка лимитов бюджетных обязательств".

В графе 1 указываются коды по Бюджетной классификации Российской Федерации лимитов бюджетных обязательств, которые должны быть идентичны кодам бюджетных ассигнований, предусмотренных в сводной бюджетной росписи по главным распорядителям, распорядителям, получателям бюджетных средств. В графу 2 вносятся объемы лимитов бюджетных обязательств, утверждаемые главному распорядителю (распорядителю), получателю на год с учетом внесенных изменений по состоянию на дату формирования уведомления о лимитах бюджетных обязательств. В графе 3 проставляется текущее изменение (уменьшение или увеличение) лимитов бюджетных обязательств относительно лимитов бюджетных обязательств, ранее доведенных главному распорядителю (распорядителю), получателю. В конце документа по графам 2 и 3 указываются итоговые объемы лимитов бюджетных обязательств. Последняя страница уведомления подписывается руководителем органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета (главным распорядителем, распорядителем). Первый экземпляр уведомления о лимитах бюджетных обязательств остается в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджета (у главного распорядителя, распорядителя), второй экземпляр направляется соответствующему главному распорядителю (распорядителю, получателю). Каждая завершенная страница нумеруется по порядку.

При заполнении уведомления устанавливаются следующие контрольные соотношения: суммы изменения лимитов бюджетных обязательств, указанные в графе 3, не могут быть больше лимитов бюджетных обязательств, указанных в графе 2 в целом и по каждой отдельной строке.

Первичные учетные документы проверяются и принимаются к учету, а их данные отражаются в регистрах бюджетного учета. В Инструкции установлены следующие регистры бюджетного учета:

Журнал операций по счету "Касса";

Журнал операций с безналичными денежными средствами;

Журнал операций расчетов с подотчетными лицами;

Журнал операций расчетов с поставщиками и подрядчиками;

Журнал операций расчетов с дебиторами по доходам;

Журнал операций расчетов по оплате труда;

Журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;

Журнал по прочим операциям;

Главная книга.

Как видно из приведенного перечня, Инструкцией внесены уточнения в наименования журналов операций: регистр "Журнал операций по банковскому счету" переименован в "Журнал операций с безналичными денежными средствами", а регистр "Журнал операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям" переименован в "Журнал операций расчетов по оплате труда". Несмотря на изменение наименования последнего Журнала, в нем по - прежнему будут отражаться операции по оплате труда, денежному довольствию и стипендиям. "Журнал операций с безналичными денежными средствами" применяется теперь не только для отражения операций по счетам 201.01, 201.02, 201.03, 201.06, 201.07, а также для отражения операций по движению финансовых вложений по счетам 204.00 "Финансовые вложения".

Главная книга - это один из регистров бюджетного учета. Она является основой для формирования отчетов об исполнении бюджета. Вопросам отчетности об исполнении бюджетов посвящена ст.241 Бюджетного кодекса РФ. Этой статьей установлены виды отчетности по периодичности их составления:

оперативная отчетность - отчетность, составляемая на любые даты, кроме 1 января, 1 апреля, 1 июля, 1 октября;

ежеквартальная, полугодовая - отчетность, составляемая на 1 апреля, 1 июля и 1 октября;

годовая - отчетность, составляемая на 1 января.

Указанные виды отчетности отличаются по срокам и своему содержанию - наиболее полной, всесторонне характеризующей исполнение бюджета по всем кодам бюджетной классификации Российской Федерации является годовая отчетность. Целью годовой отчетности является формирование данных о кассовых расходах, которые сопоставляются с плановыми назначениями, установленными законом (решением представительного органа местного самоуправления) о бюджете. Формирование годовой отчетности осуществляется после представления всеми главными распорядителями бюджетных средств бухгалтерской отчетности.

Оперативная отчетность имеет более сжатые сроки формирования, и в ней основным показателем выступают данные о финансировании расходов бюджета, при этом данные о кассовых расходах могут формироваться только по функциональной классификации расходов бюджетов Российской Федерации.

Данные всех видов отчетности (в том числе оперативной) должны быть подтверждены данными бухгалтерского учета исполнения бюджета.

Сбор, свод, составление и представление отчетности об исполнении бюджета

осуществляются исполнительным органом. В составе годовой и квартальной бухгалтерской отчетности бюджетных учреждений также представляется объяснительная записка об исполнении сметы доходов и расходов.

На федеральном уровне, как указано в ст.263 БК, органом, представляющим ежеквартальные и годовой отчеты об исполнении федерального бюджета в Федеральное Собрание Российской Федерации, является Правительство Российской Федерации. При этом функции сбора, свода и составления отчетности об исполнении федерального бюджета ст.165 БК РФ возложены на Министерство финансов РФ.

В аналогичном порядке организован процесс сбора, составления и представления отчетности об исполнении бюджетов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований), при котором сбор и составление отчетности об исполнении бюджета являются функцией финансового органа субъекта Российской Федерации (муниципального образования), исполняющего бюджет (п.1 ст.271 БК РФ).

Порядок рассмотрения представительными органами оперативных, ежеквартальных и полугодовых отчетов об исполнении бюджета устанавливается правовыми актами этих представительных органов. Соответствующие контрольные органы в отношении отчетности об исполнении бюджета осуществляют полномочия, предусмотренные ст.157 Бюджетного кодекса.

Главное управление Федерального казначейства на основании полученной отчетности об исполнении консолидированного бюджета субъекта Федерации формирует отчет об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации.

Установление единой методологии отчетности об исполнении бюджета производится в соответствии со ст.241 БК РФ Правительством Российской Федерации.

Положением о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденным Постановлением от 30 июня 2004 г. N 329, функции по методологическому руководству бухгалтерским учетом и отчетностью Правительством Российской Федерации возложены на Минфин России. Кроме того, ст.165 БК РФ в числе бюджетных полномочий Минфина России указано установление порядка составления отчетности об исполнении бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Минфином России в соответствии с возложенными на него функциями ежегодно издаются нормативные правовые акты, регулирующие порядок формирования и представления годовой бухгалтерской отчетности об исполнении бюджета территориальными органами Федерального казначейства и финансовыми органами субъектов Российской Федерации.

В соответствии со ст.256 Бюджетного кодекса РФ все операции, связанные с поступлением в федеральный бюджет доходов и поступлений из источников финансирования дефицита федерального бюджета, а также с санкционированием и финансированием расходов федерального бюджета, регистрируются в Главной книге Федерального казначейства. Указанная норма реализует требования ст.243 Бюджетного кодекса РФ, согласно которой в процессе исполнения федерального бюджета запрещается осуществление операций, минуя систему балансовых счетов Федерального казначейства.

## Раздел 2.2 Принципы формирования учетной политики в условиях сближения с МСФО

Переход российских компаний на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) предполагает постановку системы трансформации российских стандартов бухгалтерской отчетности (РСБУ). Одной из составляющих этого процесса является разработка учетной политики для целей подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Определение учетной политики, представленное в МСФО (IAS) 8 "Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки", аналогично определению, данному в ПБУ 1/98. Учетная политика - конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые компанией для подготовки и представления финансовой отчетности. Отличие заключается в том, что учетная политика по МСФО ориентирована на подготовку финансовой отчетности, в то время как по РСБУ назначение учетной политики в большей степени относится к ведению бухгалтерского учета. Согласно п.2 ПБУ 1/98 под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Сравнительный анализ определений учетной политики показывает, что необходима разработка учетной политики по МСФО для целей параллельного учета, с тем чтобы она включала как требования МСФО к представлению информации в финансовой отчетности, так и традиционные для российской практики элементы (рабочий план счетов, график документооборота).

При выработке подхода к отражению в отчетности операции, в отношении которой отсутствует прямое регулирование МСФО, компания должна сначала проанализировать требования международных стандартов к похожим и (или) связанным видам операций. При отсутствии возможности использовать учетный подход "по аналогии" следует обратиться к Принципам подготовки и составления финансовой отчетности (Принципы подготовки и составления финансовой отчетности представляют отдельную составляющую системы МСФО.) для определения, признания и оценки элементов финансовой отчетности (п.11 МСФО (IAS) 8). Кроме того, п.12 МСФО (IAS) 8 дает право компаниям, разрабатывающим учетную политику по МСФО, применять положения национальных и отраслевых учетных систем в части, не противоречащей требованиям МСФО и Принципам подготовки и составления финансовой отчетности.

Пример. Использование в учетной политике по МСФО положений национальных учетных систем по признанию и оценке.

МСФО не содержит специальных положений по использованию методов начисления амортизации по отраслям промышленности. Нефтедобывающая компания может принять для амортизации добывающих скважин так называемый потонный метод, представляющий собой частный случай метода амортизации пропорционально выпуску продукции, который разрешено применять в соответствии с МСФО (IAS) 16 "Основные средства". Потонный метод рассмотрен в общепринятых принципах бухгалтерского учета США (FAS 19).

При отсутствии в российских нормативных актах способов ведения бухгалтерского учета по конкретному направлению организациям разрешается руководствоваться ПБУ 1/98 и другими положениями по бухгалтерскому учету (п.8 ПБУ 1/98). Таким образом, МСФО по сравнению с РСБУ предоставляет составителям финансовой отчетности более широкие полномочия при формировании учетной политики и, следовательно, обеспечивает качественную информацию финансовой отчетности.

Согласно п.14 МСФО (IAS) 8 изменения в учетной политике допускаются только в случаях, когда они обусловлены требованиями конкретного стандарта МСФО или интерпретации к стандарту (Интерпретации к международным стандартам финансовой отчетности представляют отдельную составляющую системы МСФО). либо приводят к лучшему представлению информации в финансовой отчетности. Российские требования к изменению учетной политики, по сути, повторяют перечисленные основания, однако с одним добавлением: в соответствии с п.16 ПБУ 1/98 изменение учетной политики допустимо при существенном изменении условий деятельности. Отметим, что на практике такое изменение не всегда соответствует улучшению представления показателей отчетности, в частности при смене собственника организации или при реорганизации юридического лица. Проводя параллель с требованиями МСФО, существенное изменение условий деятельности может выступать в качестве основания для изменения учетной политики по МСФО только в случае изменения основного вида (видов) деятельности организации.

В то же время МСФО и РСБУ аналогичны в части указания на те моменты, которые не представляют изменения в учетной политике, а именно:

утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые по существу отличны от фактов, имевших место ранее;

применение нового положения учетной политики для фактов хозяйственной деятельности, возникших впервые в деятельности организации.

Возможность изменения учетной политики согласно МСФО реализуется с учетом наличия в стандарте или интерпретации специальных переходных положений. Если речь идет о первоначальном применении стандарта или интерпретации, содержащих специальные переходные положения, то изменение учетной политики может проводиться как ретроспективно, так и перспективно (в зависимости от требований переходных положений конкретного стандарта или интерпретации).

Пример. Переходные положения МСФО (IFRS) 3 "Объединение бизнеса" в отношении ранее признанного гудвилла.

В соответствии с п.79 МСФО (IFRS) 3 величина гудвилла, сформированного до вступления в силу данного стандарта, подлежит восстановлению на сумму начисленной в соответствии с ранее действовавшим МСФО (IAS) 22 амортизации, а также возможному уменьшению на сумму обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 3 на конец первого отчетного периода, начавшегося после 31 марта 2004 г.

В учетную политику по МСФО российской организации на 2005 г., составляющей консолидированную финансовую отчетность по МСФО за более ранние периоды (например, с 2001 г.), должно быть включено следующее положение: гудвилл представляет разницу величины инвестиций в дочернюю компанию и приобретенной долей в чистых активах дочерней компании на дату получения контроля. Оценка гудвилла определяется с учетом переходных положений МСФО (IFRS) 3 "Объединение бизнеса", вступившего в силу с 31 марта 2004 г. Величина гудвилла определяется как разница между суммой первоначально признанного гудвилла за минусом убытка от обесценения по состоянию на отчетные даты начиная с 31 декабря 2005 г.

Если стандарт или интерпретация не содержат переходных положений, то компания должна проводить изменения учетной политики ретроспективно (п. 19 (b) МСФО (IAS) 8), путем корректировки показателей отчетности за периоды, предшествующие отчетному периоду. При этом МСФО (IAS) 8 устанавливает основания, которые позволяют компаниям не производить ретроспективный пересчет показателей финансовой отчетности за прошлые периоды вследствие изменений учетной политики, когда отсутствует возможность определить эффект ретроспективного применения измененной учетной политики применительно к отдельным предыдущим отчетным периодам или кумулятивный эффект по всем предыдущим периодам в связи с ретроспективным применением учетной политики.

При невозможности ретроспективного применения измененной учетной политики она применяется перспективно с наиболее ранней возможной даты (начало отчетного периода, с которого вступает в силу измененная учетная политика).

Все затраты, напрямую связанные с заключением договоров финансовой аренды (вознаграждения посредникам и затраты по юридическому оформлению договоров), включаются в расчет дебиторской задолженности по финансовой аренде. В связи с изменением МСФО (IAS) 17 "Учет аренды" для представления сравнимой информации за 2004 г. и более ранние периоды организация проводит ретроспективный пересчет дебиторской задолженности и дохода по финансовой аренде до 1 января 2005 г. в соответствии с действующей редакцией МСФО (IAS) 17. В финансовой отчетности по МСФО за 2004 г. и более ранние периоды, напрямую связанные с финансовой арендой, затраты были включены в состав прочих расходов.

Перед началом разработки учетной политики следует задать основные качественные характеристики, которые определят ее структуру и содержание (см. табл.1). В таблице также представлены перекрестные ссылки на соответствующие разделы (подразделы) учетной политики, перечисленные в табл.2.

Таблица 1

Учетная политика по МСФО

|  |  |
| --- | --- |
| Критерий | Характеристика учетной политики |
| Сфера охвата  | Учетная политика организацииУчетная политика группы организаций  |
| АналитикаЦель применения  | Для трансформации отчетностиДля организации параллельного учета  |
| Представление данныхдочерними компаниями для консолидированнойотчетности | Представление для обработки данныхроссийского бухгалтерского учета(централизованное создание финансовойотчетности по МСФО)Представление индивидуальной финансовойотчетности по МСФО (децентрализованноесоздание финансовой отчетности по МСФО)  |
| Опыт формированияфинансовой отчетности  | Организация предполагает подготовитьпервую финансовую отчетность всоответствии с МСФООрганизация представляет финансовуюотчетность по МСФО в течение несколькихлет (до вступления в силу МСФО (IFRS) 1"Первое применение международныхстандартов финансовой отчетности"  |
| Валюта представленияфинансовой отчетности  | Валюта отчетности - отличная от российского рубляВалюта отчетности - российский рубль  |

Учетная политика по МСФО формируется на основе комбинации соответствующих разделов и подразделов, представленных в табл.2.

Таблица 2

Разделы учетной политики по МСФО

|  |  |
| --- | --- |
| N  | Наименование раздела (подраздела) учетной политики  |
| 1.  | Общие положения  |
| 1 (а)  | Дать наименование организации (группы организаций), для которой (которых) подготовлена учетная политика  |
| 1 (б)  | Указать валюту представления финансовой отчетности  |
| 1 (в)  | Указать, что учетная политика сформирована для целей первого представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО  |
| 1 (г)  | Перечислить основания для принятия новых положений учетной политики и изменений в соответствии с МСФО с учетом переходных положений отдельных стандартов  |
| 1 (д)  | Привести основу принятия решений о формировании положений учетной политики по признанию и оценке учетных объектов в соответствии с МСФО  |
| 1 (е)  | Указать на возможность ретроспективной корректировки данных финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды (при изменении учетной политики) - конкретные положения по ретроспективной корректировке должны быть представлены в соответствующих разделах о признании и оценке статей финансовой отчетности  |
| 2.  | Принципы подготовки консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО  |
| 2 (а)  | Определение сферы консолидации  |
| 2 (б)  | Признание и оценка гудвилла, доли меньшинства  |
| 2 (в)  | Порядок исключения внутригрупповых оборотов по операциям между компаниями группы (в том числе исключение внутригрупповой нереализованной прибыли)  |
| 2 (г)  | Классификация учетных объектов, участвующих во внутригрупповых операциях  |
| 3.  | Общие положения по признанию и оценке элементов финансовой отчетности  |
| 3 (а)  | Правила пересчета данных российской отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 1 "Первое представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО"  |
| 3 (б)  | Требования к признанию (прекращению признания) и оценке элементов финансовой отчетности в разрезе групп учетных объектов и операций  |
| 3 (в)  | Требования по пересчету показателей отчетности из российских рублей в валюту представления отчетности  |
| 3 (г)  | Указание на оценку отдельных элементов отчетности с учетом ранее проведенной гиперинфляционной переоценки (МСФО (IAS) 29)  |
| 4.  | Специальные положения по признанию и оценке элементов финансовой отчетности дочерних компаний  |
|  | Требования к признанию (прекращению признания) и оценке элементов финансовой отчетности в разрезе групп учетных объектов и операций  |
| 5.  | Рабочий план счетов организации (группы организаций)  |
| 6.  | График документооборота  |
| 7.  | Перечень отступлений от требований МСФО  |
| 8.  | Приложение к учетной политике  |

Рассмотрим подробнее блоки 7 и 8 учетной политики.

Перечень отступлений от требований МСФО представляет положения учетной политики, которые не соответствуют существующим требованиям отдельных международных стандартов и интерпретаций. МСФО допускает такие отступления, но при условии, что отчитывающаяся компания (группа компаний) обязана: (а) перечислить отступления, (б) объяснить, почему такие отступления необходимы с точки зрения выполнения качественных характеристик информации финансовой отчетности.

Приложение к учетной политике может включать примеры расчетов на основе положений по признанию и оценке отдельных видов активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, в том числе:

расчет дисконтирования для определения оценки приобретаемых внеоборотных активов;

расчет обязательств (требований) по договорам финансовой аренды (лизинга);

расчет резервов (например, на рекреацию земельных участков после завершения добычи полезных ископаемых);

расчет теста на обесценение активов.

Пример. Положения учетной политики по пересчету данных российской отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 1 "Первое представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО" (см. табл.2, п.3 (а)).

Активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, сформированные на дату перехода организации на МСФО (1 января 2004 г.), подлежат корректировке согласно учетной политике, подготовленной в соответствии с редакцией МСФО, действующей по состоянию на дату подготовки первого комплекта финансовой отчетности по МСФО (31 декабря 2005 г.).

При переходе на МСФО организация использует добровольное исключение, позволяющее применять в качестве вступительной оценки основных средств, инвестиционной собственности и нематериальных активов оценку, сложившуюся на 1 января 2004 г. согласно данным российского бухгалтерского учета. По оценкам организации, балансовая стоимость данных активов существенно не отличается от их справедливой стоимости на дату перехода на МСФО.

Корректировки показателей отчетности затрагивают статьи активов, обязательств, доходов и расходов в корреспонденции со статьями нераспределенной прибыли и прочих резервов. В необходимых случаях произведены корректировки на суммы отложенных налогов в соответствии с МСФО (IAS) 12 "Учет налогов на прибыль".

Пример. Положения учетной политики по пересчету показателей отчетности из российских рублей в валюту представления отчетности (см. табл.2, п.3 (в)).

Статьи бухгалтерского баланса (активы, обязательства и капитал), выраженные в российских рублях, отражаются в валюте представления отчетности (долларах США). Возникающие разницы от переоценки таких статей относятся на резерв валютной переоценки. Статьи бухгалтерского баланса, выраженные в валюте представления отчетности (долларах США), не подлежат пересчету и разницы по ним не образуются (денежные средства на валютных и специальных счетах, активы, стоимость приобретения которых выражена в условных единицах). Доходы и расходы организации, полученные в российских рублях, подлежат пересчету в валюту представления отчетности по соответствующим курсам Банка России на даты признания соответствующих доходов и расходов.

Результирующая корректировка капитала организации, возникающая в результате пересчета статей бухгалтерского баланса и статей отчета о прибылях и убытках с использованием различных валютных курсов, подлежит учету непосредственно в составе капитала организации как отдельный компонент и раскрывается в отчете об изменениях капитала.

## Заключение

В процессе работы выяснила, что учетная политика - это ряд процедур и методов бухгалтерского учета, выбранных и последовательно применяемых организацией, считающей, что именно данные процедуры и методы наилучшим образом, соответствующим условиям деятельности и требованиям полного представления результатов и финансового положения. А назначение же учетной политики состоит в том, чтобы четко объяснить пользователям бухгалтерской и налоговой отчетности, на основании каких конкретных правил сформирована отчетность организации. Организационные аспекты очень важны, т.к. без них невозможно формирование полноценной учетной политики.

Процесс формирования учетной политики состоит из следующих последовательных этапов:

определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;

выявление, анализ, оценка и ранжирование факторов, под влиянием которых производится выбор способов ведения бухгалтерского учета;

выбор и обоснование исходных положений построения учетной политики;

идентификация потенциально пригодных для применения предприятием способов ведения бухгалтерского учета по каждому приему метода учета и для каждого объекта учета;

отбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения предприятием;

оформление избранной учетной политики.

Каждый из перечисленных этапов является составной частью единого целого, поэтому упущений не допускается.

Учетная политика бюджетного имеет другую правовую базу и отличается тем, что в нее не включаются некоторые элементы в силу того, что бюджетные организации, как правило, не занимаются производством продукции.

Нельзя отрицать, что все большее количество организаций формируют свою учетную политику принимая во внимание Международные Стандарты Финансовой Отчетности. Я считаю что это правильно, ибо данная стратегия значительно облегчает понимание во взаимодействии с иностранными организациями.

Проведя работу по изучению многих факторов, пришла к выводу что учетная политика не должна быть слишком объемной. Общие положения, действующие для всех предприятий, не следует отражать в приказе по учетной политике. В него нужно включать только те вопросы, решение которых вариантно в соответствии с нормативными документами, а значит, оно может отличаться от принятых на других предприятиях

## Библиографический список

1. Федеральный Закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" в редакции Федерального Закона от 23.07.98г. № 123-ФЗ (Закон "О бухгалтерском учете");
2. Приказом Минфина от 10 февраля 2006 г. N 25н об Учреждении Инструкции по бюджетному учету

3. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации". Утверждено приказом Минфина РФ от 9.12.98. № 60н (по тексту - ПБУ 1/98);

4. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации". Утверждено приказом Минфина РФ от 08.02.96г. № 10 (по тексту ПБУ 4/96);

5. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утверждено приказом МФ РФ от 06.05.99 № 32-Н // Приложение к журналу "Бухгалтерский учет". - 1999. - №7.

1. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утверждено приказом МФ РФ от 06.07.99 г., № 33-Н // Приложение к журналу "Бухгалтерский учет". - 1999. - №7.
2. Бухгалтерский учет: Учебник./ А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред.П.С. Безруких. -5-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 2004. -736 с.
3. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов / Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. -476 с.
4. Васильева Н.А. Учетная политика организации // Бухгалтерский учет. -2003. - №24. -с.31-35.
5. Вещунова Н. Л, Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: Учебник. -2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. -560.: ил.
6. Власова В.М. Первичные документы - основа бухгалтерской отчетности. -3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2003. -400с.
7. Гусева Т.М., Шеина Т.Н. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты: Учеб. пособие. -4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 368.: ил.
8. Жуков В.Н. Формирование учетной политики организации // Бухгалтерский учет. -2002. - №1. -с.42-50.
9. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 1996. -192с.: ил.
10. Пятов М.Л. Разработка элементов учетной политики организации // Бухгалтерский учет. -2002. - №5. - с.15-18.
11. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях: Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 2004
12. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. - 4-е изд., перераб. И доп. - М.: ИНФРА-М, 2004
13. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утверждено приказом МФ РФ от 28.06.00 № 60-Н // Нормативные акты для бухгалтера. - 2003. - № 12.
14. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учебное пособие.М., Экспертное бюро, М., "Экспертное бюро" Приор, 2003 г. -250 с
15. Бакаев А.С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии. - М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2003.
16. Бенке Р., Холт Р. Полный цикл финансового учета. Пер. с англ./ Под ред. Палия В.Ф. - М.: АО “Викторн”, 2004, гл.4.
17. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. Ларионова А.Д. - М.: Проспект, 2004. - 368 с.
18. Теория бухгалтерского учета, учеб. пос. под ред. доктора эконом. наук профессора Е.А. Мизиковского, М. Экономистъ, 2004.
19. Красноперова О.А. Учетная политика организаций на 2005 год - М ГроссМедиа, 2005
20. Минфин внесет поправки в учетную политику в 2009 или 2010 году. ИА "Клерк. Ру". Отдел новостей.
21. Скляренко В.К., Прудников В.М. Экономика предприятия. - М.: Инфра М, 2003.
22. В.В. Брызгалин, О.А. Новикова. Учетная политика организации. - СПб, Вершина, 2007.
1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предпри­ятия». ПБУ 1/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. № 60н. [↑](#footnote-ref-1)
2. Ст.66 гл.10 БКРФ, от 17.07. 1998 [↑](#footnote-ref-2)
3. Ст. 92 гл. 13 БКРФ от 17. 07. 1998 [↑](#footnote-ref-3)